

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika dotací v podmínkách územně samosprávných celků

Problem of Subsidies in Conditions of Local Government Units

Student: Kateřina Kocurová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2015

Zadání bakalářské práce

Student: **Kateřina Kocurová**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika dotací v podmínkách územně samosprávných celků**
Problem of Subsidies in Conditions of Local Government Units

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika a členění dotací v podmínkách územně samosprávných celků
3. Problematika účtování dotací u příjemců dotací
4. Řešení dotací v podmínkách vybrané obce
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. Praha: Acha obec účtuje, 2010. 260 s. ISBN 978-80-2545-609-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2014 – 314 postupů účtování*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 608 s. ISBN 978-80-7263-864-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci mimo příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 7.5.2015

Kocourek Kateřina

podpis studenta

Obsah

1	Úvod	5
2	Charakteristika a členění dotací v podmínkách územně samosprávných celků	7
2.1	Transfery	7
2.2	Pojem dotace	8
2.3	Dotace z rozpočtů krajů.....	9
2.4	Dotace ze státního rozpočtu ČR.....	11
2.5	Dotace z fondů Evropské unie po roce 2007	14
2.6	Systém vícezdrojového financování projektů	18
3	Problematika účtování dotací u příjemců dotací	21
3.1	Zpracování projektu.....	22
3.2	Zpracování žádosti o dotaci.....	23
3.2.1	Logický rámec	24
3.2.2	Studie proveditelnosti	24
3.2.3	Analýza nákladů a přínosů	26
3.2.4	Rozpočet projektu	26
3.3	Schvalovací proces	26
3.4	Realizační proces	26
3.5	Závěrečné vyhodnocení projektu včetně vyúčtování	27
3.6	Účtování o investičních dotacích	28
3.7	Daň z přidané hodnoty	33
3.8	Odpisy	38
3.8.1	Účetní odpisy	39
3.8.2	Daňové odpisy	41
4	Řešení dotací v podmínkách vybrané obce	43

4.1	Charakteristika účetní jednotky.....	43
4.2	Charakteristika dotací.....	44
4.2.1	Dotace na zateplení objektu občanské vybavenosti.....	44
4.2.2	Dotace na výstavbu sociálních bytů	44
4.3	Realizační proces	45
4.4	Daň z přidané hodnoty	47
4.4.1	Daň z přidané hodnoty při osvobozeném plnění bez nároku na odpočet daně	48
4.4.2	Daň z přidané hodnoty při částečném osvobozeném plnění bez nároku na odpočet daně.....	51
4.5	Účtování o dotacích.....	53
4.5.1	Účtování dotace na výstavbu bytových jednotek.....	54
4.5.2	Účtování dotace na zateplení	54
4.5.3	Účtování dotace na zateplení při kráceném nároku na odpočet.....	55
4.6	Odpisování majetku.....	55
4.6.1	Odpisování majetku při technickém zhodnocení zahrnujícím daň z přidané hodnoty	56
4.6.2	Odpisování majetku při uplatnění krátkého koeficientu	58
5	Závěr	60
	Seznam použité literatury	64
	Seznam zkratk.....	67
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Bakalářská práce je zaměřena na řešení dotací v podmínkách municipálních subjektů, a to nejen z dotací z Evropské unie, ale také dotací ze státního rozpočtu ČR a krajů.

V současné době se hodnotí programové období dotací z fondů EU 2007 – 2013, kdy měla Česká republika možnost vyčerpat zhruba 26 mld. EUR [15] a je známo, že docházelo a dochází ke značným problémům v čerpání těchto dotací jak na úrovních příjemců, tak i centrálních orgánů představujících jednotlivá ministerstva, která jsou zodpovědná za řízení tohoto procesu ve vztahu k EU. Vzhledem k tomu, že mnohé subjekty, které jsou příjemci dotací, nebyly připraveny zejména po odborné stránce, nastaly již v počátku tohoto období 2007 – 2010 problémy při zpracování jednotlivých investičních záměrů a mnohé žádosti tak byly neakceptovány. Týkalo se to zejména regionálních operačních programů na jednotlivých krajích, kdy mnohé obce a města nezvládly přípravu a zpracování potřebných podkladů nejen podle směrnice Evropské unie, ale také podle směrnic řídících orgánů, které mají na starost celý proces dotací.

Toto téma je vzhledem k výše uvedenému aktuální a má za cíl nejen informovat o stávajících možnostech čerpání a využití jednotlivých dotací, ale také se důkladněji zabývat oblastí účetnictví, která je stěžejní vzhledem k tomu, že se jedná o prostředky Evropské unie, prostředky Státního rozpočtu a rozpočtu krajů. Je rovněž známo, že právě některé subjekty hodlají získat dotace různými způsoby, a to i při nerespektování závazných směrnic a platné legislativy.

Důležitým faktorem v daném příkladě je kategorie uznatelných a neuznatelných výdajů, označovaných také jako způsobilé či nezpůsobilé výdaje, daného projektu a řádná identifikace i v daňové oblasti, zejména v oblasti daně z přidané hodnoty.

Proto je tato práce zaměřena nejen na charakterizování jednotlivých dotací a fází dotačního procesu, ale také na analyzování oblasti účetní a daňové. V praktické části je nastíněna situace vzniklá u dvou typů dotací, a to kdy bude obec z těchto dotací financovat projekt, týkající se osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně a v druhém případě projekt sloužící k ekonomické činnosti, která bude jednak sloužit

činností osvobozeným bez nároku na odpočet a jednak činností neosvobozeným.

Jelikož je praktická část bakalářské práce zaměřena na projekt konající se převážně v roce 2014, je tomu přizpůsobeno čerpání informací ze zákonů ve znění pro tento rok.

2 Charakteristika a členění dotací v podmínkách územně samosprávných celků

Dotace patří mezi jeden ze způsobů financování obcí, ať už z rozpočtu krajů, státu či Evropské unie. Tyto peněžní prostředky může obec nejen přijímat, ale také poskytovat či zprostředkovávat jiným subjektům. Dotace patří mezi jistou formu transferů, jež definuje **ČÚS 703 – Transfery**.

2.1 Transfery

Pojmem transfery se podle ČÚS 703 rozumí poskytnutí či přijetí peněžních prostředků z veřejných rozpočtů včetně prostředků ze zahraničí, zejména ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků nebo poskytnutých státními fondy, s výjimkou daní, poplatků a jiných obdobných dávek, a to bez ohledu na účel jejich poskytnutí, pokud jedna účetní jednotka je poskytovatelem peněžních prostředků a jiná účetní jednotka je příjemcem.

Transfery představují zejména dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary.

Jako položky nezahrnované mezi transfery lze uvést pokuty, penále, odvody a obdobné platby. [3]

Subjekty, které se podílejí na poskytování či čerpání transferů, jsou rozděleny do 3 skupin.

První skupinu tvoří **poskytovatelé**, kteří daný transfer poskytují jeho příjemci na základě rozhodnutí nebo dohody.

Příjemce daný transfer přijímá jako konečný uživatel s určitým cílem, kterým se rozumí především pořízení aktiva nebo úhrady svých závazků.

Mezi poskytovatele a příjemce může vstoupit **zprostředkovatel**. Tímto subjektem je buď vybraná účetní jednotka, která přijímá a zároveň poskytuje tzv. průtokový transfer nebo organizační složka státu. Příkladem organizačních složek státu podílejících se na tomto procesu mohou být Ministerstvo financí, Ministerstvo práce a sociálních věcí, Ministerstvo zemědělství, Ministerstvo pro místní rozvoj, a to za předpokladu, že poskytují prostředky získané od zahraničního subjektu. [3,7]

Transfery lze dělit na **průtokové** a **neprůtokové** jak z hlediska rozpočtového tak i účetního. [22]

Podle ČÚS 703 je **průtokový transfer** definován jako transfer

- o jehož výši rozhoduje účetní jednotka v rámci výkonu státní správy v přenesené působnosti,
- u kterého jeho poskytovatel určil příjemce a výši transferu a účetní jednotka je povinna poskytnout jej příjemci.

Podle uvedené definice je zřejmé, že jde například o dotace určené pro vlastní příspěvkové organizace. [3]

Za **neprůtokové transfery** se považují všechny ostatní, které nesplňují výše uvedené podmínky. Neprůtokové transfery se dají rozdělit na dva typy podle povinnosti finančního vypořádání. V ČÚS 703 se tyto pojmy vyskytují v bodě 5 v postupech účtování, samotná definice v účetním standardu chybí. [3]

U **transferu bez vypořádání** poskytovatel nestanovuje povinnost příjemci podat monitorovací zprávu, což je zpráva o použití transferu, ani nepožaduje právo kontroly použití transferu před poskytnutím. Dalším znakem je volné využití přijatých prostředků příjemcem vyplývající přímo ze smlouvy či zákona. Tyto podmínky nevylučují následnou kontrolu, která může nastat například v případě, kdy má zřizovatel právo provádět kontrolu hospodaření u příjemce.

Naopak u **transferů s povinností vypořádání** je umožněno poskytovateli v rámci smlouvy stanovit podmínky, které musí organizace splnit před přijetím daného transferu. Tyto dotace často podléhají podrobným kontrolám před jejich samotným schválením a posléze mohou být kráceny v případě, že příjemce poruší podmínky či pravidla vyplývající ze zákona. [3,7]

Jak průtokové, tak i neprůtokové transfery se rozlišují podle účelového hlediska na investiční, určené k pořízení dlouhodobého majetku a neinvestiční, které slouží ke krytí provozních nákladů. [7]

2.2 Pojem dotace

Dotace patří mezi jednu z nejčastějších forem veřejné podpory, která se vztahuje na jakoukoli přímo či nepřímo poskytnutou výhodu financovanou ze státních prostředků, poskytnutou státem či zprostředkovatelem jednajícím na základě svěřených pravomocí. [21]

Pojem jako takový je definován v zákoně č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů či v zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.

Dotací se pro účely zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech státního rozpočtu, § 3a), rozumí *peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel.*

Tento zákon nadále definuje subjekty, jež mohou poskytnout dotaci ze státního rozpočtu, především ústřední orgán státní správy, Úřad práce České republiky, Akademie věd České republiky, Grantová agentura ČR, Technologická agentura ČR nebo organizační složka státu, kterou určí zvláštní zákon.

Dotace se poskytuje na základě **žádosti**, do níž musí příjemce zapsat body stanovené v § 14, odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech státního rozpočtu. Lze zmínit zejména požadovanou částku, účel, lhůtu pro dosažení účelu a informace o identifikaci.

Pokud poskytovatel vyhoví této žádosti, vystaví **písemné rozhodnutí** obsahující náležitosti dané v § 14 odst. 4. Krom již výše uvedených bodů obsahujících oba stěžejní dokumenty, se v rozhodnutí uvádí kupříkladu další podmínky, které musí příjemce dotace splnit či den vydání rozhodnutí. [30]

2.3 Dotace z rozpočtů krajů

Před zabýváním se samotnými dotacemi z rozpočtů krajů, je vhodné vymezit pojem **kraj**. Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, § 1, odst. 1, definuje kraj *jako územní společenstvo občanů, které má právo na samosprávu.*

Zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky definuje kraj jako vyšší územně samosprávný celek.

Kraj vlastní majetek a příjmy určené zákonem a hospodaří podle rozpočtu. Spravuje své záležitosti samostatně a pečuje o všestranný rozvoj svého území a potřeby občanů pomocí krajských orgánů, mezi které patří zastupitelstvo, rada, hejtman, krajský úřad, popřípadě zvláštní orgán. [29]

Kromě samostatné působnosti vykonává také přenesenou působnost, ke které slouží finanční příspěvky od státu. Výši těchto prostředků stanovuje Ministerstvo financí. [4]

Příjmy rozpočtů krajů lze rozdělit na [9]:

- **daňové**, tvořené příjmy z daní a poplatků,
- **nedaňové**, zahrnující například pronájmy majetku, dary či odvody od příspěvkových organizací,
- **kapitálové** z prodeje dlouhodobého majetku,
- **dotace**.

Rozhodující část příjmů krajů tvoří právě **dotace** a představují přibližně 2/3 všech příjmů. [9] Kraje je mohou získávat ze státního rozpočtu, z fondů EU či státních fondů.

Jelikož je většina přijatých dotací účelových, kraje se dostávají také do pozice zprostředkovatele či poskytovatele dotací. [3]

Kraje mohou přerozdělovat peněžní prostředky státního rozpočtu či prostředky Evropské unie. Právě kvůli splnění podmínek pro získání dotací z EU, je Česká republika rozdělená do jednotlivých regionů regionální politiky.

Jde o systém regionálního členění **NUTS**, kdy jsou členské státy rozděleny do tří skupin podle počtu obyvatel. Nejvíce využívaným je region na úrovni NUTS II, při kterém je doporučený počet obyvatel v rozmezí od 800 000 do 3 000 000. Právě kvůli tomuto členění vznikly v České republice jednotlivé regiony soudržnosti, jejichž řídicími orgány jsou regionální rady. Rozdělení je znázorněno na následujícím obrázku. [18]

Obr. 2.1 Regiony NUTS



Zdroj: <https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Informace-o-fondech-EU/Regiony-regionalni-politiky-EU>

Na **Obr. 2.1** je vidět rozdělení České republiky na osm regionů soudržnosti splňujících podmínky Evropské unie. Jedná se o regiony soudržnosti Severozápad, Severovýchod, Jihozápad, Střední Čechy, Jihovýchod, Střední Morava, Moravskoslezsko a Hlavní město Praha.

2.4 Dotace ze státního rozpočtu ČR

Státní rozpočet je finanční plán hospodaření státu na daný rozpočtový rok. Je rozdělen na 42 kapitol podle působnosti ústředních orgánů a dalších organizačních složek státu. V České republice má podobu zákona. Sestavuje ho Ministerstvo financí a schvaluje Poslanecká sněmovna ve třech čteních. [1,9]

Státní rozpočet je tvořen jednotlivými příjmy a výdaji, pomocí kterých zabezpečuje své funkce. Jedná se o funkce [9]:

- alokační,
- redistribuční,
- stabilizační.

Alokační funkcí se zajišťuje financování veřejného sektoru s cílem dosáhnout co nejefektivnějšího fungování státu.

Redistribuční funkce si klade za cíl snižování sociálních rozdílů ve společnosti pomocí přerozdělováním peněžních prostředků.

Stabilizační funkce je spojena se zásahy do ekonomiky, díky kterým chce dosáhnout jeho stabilního vývoje, především růstu ekonomiky, snížení inflace, snížení nezaměstnanosti a optimální platební bilance. [9]

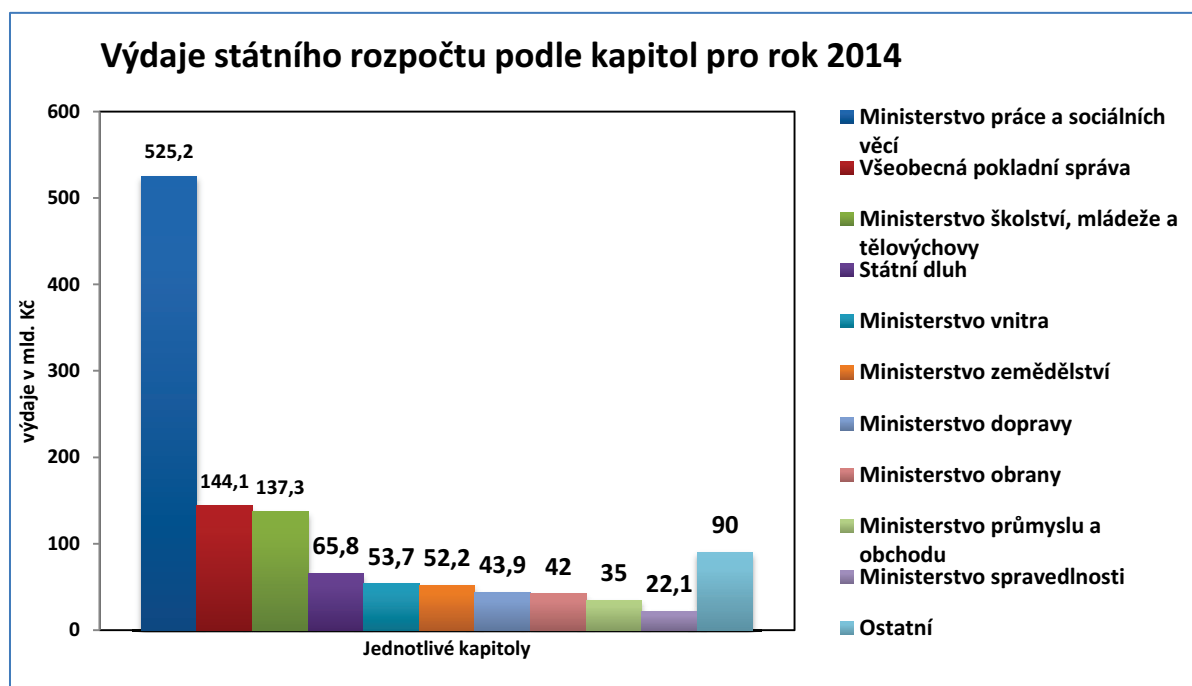
Ke stanovení rozpočtové skladby slouží předpis č. 323/2002 Sb., vyhláška Ministerstva financí o rozpočtové skladbě. Příjmy státního rozpočtu jsou tvořeny především daněmi, zejména pak daněmi z přidané hodnoty, daněmi z příjmů právnických osob a daněmi spotřebními. Kolem třetiny příjmů zahrnuje pojistné na sociální zabezpečení, z čehož největší část připadá na důchodové pojištění. Zbylou část zabírají nedaňové příjmy, například z poskytování služeb, přijetí pokut a úroků, kapitálové příjmy a transfery. [9,26]

Výdaje se dělí z několika hledisek, a to na výdaje podle [9]:

- kapitol,
- druhů,
- odvětví,
- povinnosti ze zákona.

Následující graf zobrazuje členění výdajů podle kapitol.

Graf 2.1 Výdaje státního rozpočtu podle kapitol pro rok 2014



Zdroj: Zákon č. 475/2013 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2014 včetně příloh, vlastní zpracování

Graf 2.1 vymezuje deset kapitol státního rozpočtu, které se z největších částí zúčastnily na výdajích státního rozpočtu v roce 2014. Je zřejmé, že největší položkou jsou výdaje Ministerstva práce a sociálních věcí s částkou 525,2 mld. Kč, zahrnující vyplácení jednotlivých důchodů. Na výdajích se ve výši 144,1 mld. Kč podílela Všeobecná pokladní správa, pod kterou si lze představit například odvody do rozpočtu EU, vládní rozpočtovou rezervu, transfery obcím a krajům, platby zdravotního pojištění za státní pojištěnce, příspěvek na stavební spoření, penzijní připojištění a ostatní výdaje, jež nejsou přiřazeny k žádné jiné kapitole. Poslední položkou, u níž přesahují výdaje 100 mld. Kč, je Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy. Další kapitoly, zahrnované mezi deset největších výdajů Státního rozpočtu, jsou státní dluh, Ministerstvo vnitra, Ministerstvo zemědělství, Ministerstvo dopravy, Ministerstvo obrany, Ministerstvo průmyslu a obchodu a Ministerstvo spravedlnosti. Ostatní výdaje jsou z největší části tvořeny kapitolami Ministerstva financí, Ministerstva životního prostředí, Ministerstva pro místní rozvoj, Ministerstva kultury a zbývajících kapitolami státního rozpočtu.

Státní rozpočet se také podílí na příjmech územně samosprávných celků a vyšších územně samosprávných celků.

Významnou roli hrají především u rozpočtů krajů, kde představují více než polovinu všech příjmů. [9] Jde zejména o dotace na školství a příspěvky na výkon státní správy.

U příjmů obcí jsou transfery ze státního rozpočtu méně významné. [9]

Obce mohou získávat dotace ze státního rozpočtu pravidelně a automaticky nebo o ně musí požádat.

První skupinu tvoří **nárokové dotace**, poskytované prostřednictvím krajů. Jedná se například o dotace na výkon státní správy, na vybraná zdravotnická zařízení či dotace na volby.

Druhou skupinu tvoří **nenárokové dotace**, o jejichž získání se musí obec ucházet na základě stanovených pravidel. Dotace jsou většinou zprostředkovány pomocí kapitol jednotlivých ministerstev, například Ministerstva pro místní rozvoj či Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy, v rámci jednotlivých programů. [3,7]

2.5 Dotace z fondů Evropské unie po roce 2007

Kromě dotací ze státního rozpočtu České republiky či dotací z krajů, mohou municipální subjekty čerpat dotace z Evropské unie pomocí fondů.

Fondy jsou nástrojem realizace evropské politiky hospodářské a sociální soudržnosti. Jejich cílem je především snižování ekonomických a sociálních rozdílů mezi státy a jednotlivými regiony. Fondy lze rozdělit na [11]:

- strukturální a investiční fondy,
- ostatní fondy.

Evropský fond pro regionální rozvoj se zaměřuje především na modernizaci a posilování hospodářství. Jde o podporu investičních projektů, jako je výstavba silnic, rozvoj a obnova sportovních areálů, rekonstrukce kulturních památek, výstavba či oprava infrastruktury pro poskytování zdravotní péče, odstraňování ekologických zátěží a další.

Evropský sociální fond podporuje zaměstnanost a rozvoj lidských zdrojů. Jedná se o neinvestiční projekty, například rekvalifikaci nezaměstnaných, programy pro osoby se zdravotním postižením, programy pro znevýhodněné skupiny obyvatel, tvorbu inovativních vzdělávacích programů pro zaměstnance a jiné.

Fond soudržnosti je určen na podporu chudších států. Podporuje investiční projekty zaměřené na dopravní infrastrukturu většího rozsahu, ochranu životního prostředí a na oblast energické účinnosti a obnovitelných zdrojů energie.

Dále zde patří **Evropský zemědělský fond pro rozvoj venkova** a **Evropský námořní a rybářský fond**, jež jsou součástí Společné zemědělské politiky.

Ostatní fondy slouží jako pomoc při složitých situacích. Patří zde **Fond solidarity** poskytující finanční pomoc při přírodních katastrofách a **Evropský fond pro přizpůsobení se globalizaci**. [11]

Cíle regionální politiky jsou prováděny v rámci operačních programů rozdělených do sedmiletých programovacích období.

Česká republika měla poprvé možnost čerpat dotace v letech 2004 – 2006¹, tedy po jejím vstupu do EU, kdy se realizovalo 16 programů s celkovou alokací zhruba 80 mld. Kč. [15]

V programovacím období 2007 – 2013 byly sledovány tři cíle regionální politiky, jimž bylo vyčleněno přibližně 374 mld. EUR. Z této částky mohla Česká republika získat více než 26 mld. EUR. Jedná se o cíl Konvergence, cíl Regionální konkurenceschopnosti a zaměstnanosti a cíl Evropské územní spolupráce. [16]

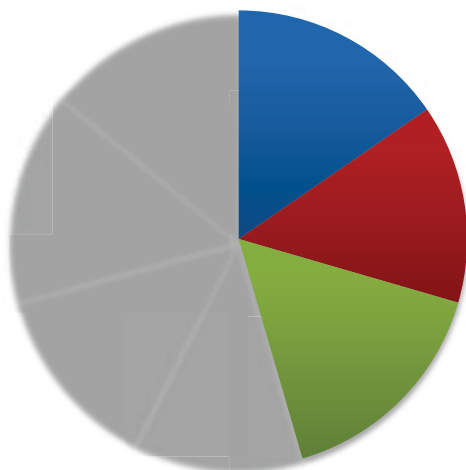
Cíl Konvergence podporuje hospodářský a sociální rozvoj na úrovni NUTS II v těch oblastech, kde je hrubý domácí produkt přepočtený na jednoho obyvatele nižší než 75% průměru pro Evropskou unii. V České republice do něj spadají všechny regiony soudržnosti, s výjimkou Hlavního města Prahy. Je realizován prostřednictvím sedmi regionálních a osmi tematických operačních programů. Jeho financování pochází z Fondu soudržnosti, Evropského sociálního fondu a Evropského fondu pro regionální rozvoj.

Tematické operační programy se dělí podle jednotlivých oblastí, na které jsou zaměřeny. Pro představu lze zmínit operační programy Doprava, Životní prostředí, Podnikání a inovace, Technická pomoc a jiné. [16]

Regionální operační programy jsou rozděleny na jednotlivé regiony soudržnosti. Rozdělení prostředků v rámci regionálních operačních programů v období 2006 – 2013 znázorňuje graf 2.2.

¹ Programové období 2000 – 2006, vstup České republiky do EU 2004

Graf 2.2 Rozdělení prostředků v rámci regionálních operačních programů (mil. EUR)



Zdroj: <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programove-obdobi-2007-2013/Programy-2007-2013>

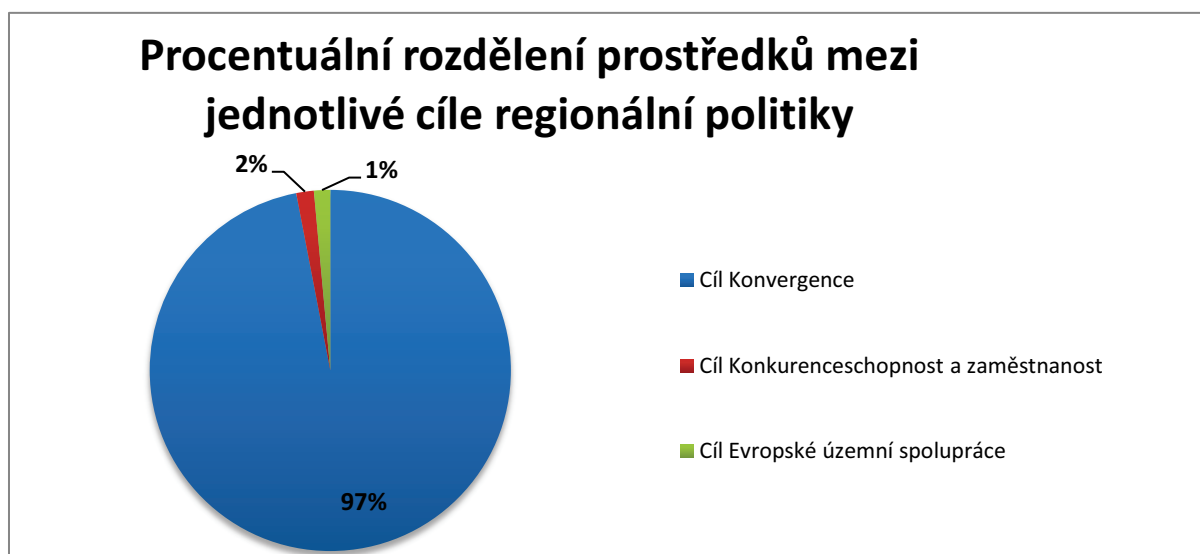
Z grafu 2.2 lze vyčíst, že se jednotlivé částky nijak významně neliší. Nejvyšší prostředky ve výši 762 mil. EUR připadají na ROP NUTS II Severozápad, jež převyšuje dotace na ROP NUTS II Moravskoslezsko o téměř 30 mil. EUR. Nejnižší dotace byly vyčleněny pro ROP NUTS II Střední Čechy.

Oblasti, které přesahují limitní požadavky pro cíl Konvergence, mohly čerpat dotace v rámci cíle **Regionální konkurenceschopnosti a zaměstnanosti**, financované z Evropského sociálního fondu a Evropského fondu pro regionální rozvoj. V České republice pod tento cíl spadá Hlavní město Praha, v rámci dvou operačních programů OP Praha Konkurenceschopnost a OP Praha Adaptabilita. [16]

Cíl **Evropské územní spolupráce** slouží pro všechny regiony soudržnosti České republiky. Má na starost podporu přeshraniční spolupráce na úrovni NUTS III a mezinárodní a nadnárodní spolupráci regionů. Tyto činnosti jsou provozovány v rámci devíti operačních programů a financovány z Evropského fondu pro regionální rozvoj. [16]

Pro názornou ukázkou rozdělení jednotlivých částek mezi cíle regionální politiky slouží následující graf.

Graf 2.3 Procentuální rozdělení prostředků mezi jednotlivé cíle regionální politiky



Zdroj: <https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programove-obdobi-2007-2013>

Podle grafu je zřejmé, že většina prostředků v programovacím období 2007 – 2013 byla vynaložena na cíl Konvergence. V rámci tohoto cíle mohla Česká republika čerpat 25,88 mld. EUR. Na cíl Konkurenceschopnosti a zaměstnanosti byla určena částka 419,09 mil. EUR a na Evropskou územní spolupráci 389,05 mil. EUR.

České republice bylo dohromady umožněno čerpat částku ve výši 26,69 mld. EUR a další 4 mld. EUR musely být doplněny z jiných zdrojů, jelikož prostředky z fondů EU mohou pokrývat maximálně 85% výdajů z aktivit uskutečněných v rámci regionální politiky. [16]

S čerpáním vznikaly v programovém období 2007 – 2013 značné problémy způsobené přílišnou byrokracií jednotlivých ministerstev a nepřipraveností projektů.

S programovým obdobím 2014 – 2020 přicházejí změny, které mají dosáhnout snadnějšího a efektivnějšího čerpání prostředků z Evropské unie. Může se jednat mimo jiné o zapojení nových fondů, finanční závislost na rychlosti a kvalitě čerpání, vyšší míru uplatnění územně specifického přístupu a využití integrovaných nástrojů či nastavení systému předběžných podmínek. [17]

Česká republika zaznamenala největší změny především v [17]:

- rozšíření fungování monitorovacího systému,
- koncepci Jednotného metodického prostředí,

- snížení počtu tematických programů a zavedení jednotného Integrovaného regionálního programu.

2.6 Systém vícezdrojového financování projektů

Čerpání dotací na investiční projekty je mimo jiné podmíněno částečným samofinancováním daného municipálního subjektu.

Z druhového hlediska lze vlastní příjmy obcí dělit na [4]:

- daňové,
- nedaňové,
- kapitálové.

Rozhodujícími zdroji pro hospodaření jsou zejména příjmy **daňové**, které dosahují více než 50% na celkových příjmech. Zahrnují výnosy ze svěřených daní, sdílených daní a místních poplatků. [9]

U daní z nemovitých věcí je celý výnos svěřen obci, kde se příslušná nemovitost nachází. [9]

U ostatních daní je **zákonem č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, § 4, odst. 1** stanovený podíl, který připadá na jednotlivé obce, kraje a státní rozpočet. [9,32]

Do rozpočtu obce je určeno následovně [32]:

- celý výnos daní z nemovitých věcí svěřen obci, kde se příslušná nemovitost nachází.
- 30 % z výnosu daně z příjmů fyzických osob z podnikání podnikatelů, kteří mají bydliště na území obce,
- část 1,5 % z celostátního výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, která odpovídá podílu zaměstnaných osob v obci na celkovém počtu zaměstnaných osob ve státě,
- podíl z 23,58 % z 60 % celostátního výnosu daně z příjmů fyzických osob z podnikání podle velikostní skupiny, do níž náleží a podle skutečného počtu obyvatel,

- podíl z 22,87 % celostátního výnosu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle velikostní skupiny, do níž náleží a podle skutečného počtu obyvatel,
- podíl z 23,58 % celostátního výnosu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle velikostní skupiny, do níž náleží a podle skutečného počtu obyvatel,
- podíl z 23,58 % celostátního výnosu daně z příjmů právnických osob podle velikostní skupiny, do níž náleží a podle skutečného počtu obyvatel,
- podíl z 20,83 % celostátního výnosu daně z přidané hodnoty podle velikostní skupiny, do níž náleží a podle skutečného počtu obyvatel.

U daní, které jsou rozdělovány podle kritérií, se uplatňují podle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům § 4, odst. 2 tyto váhy [32]:

- velikostní skupina, do níž obec náleží 80 %
- skutečný počet obyvatel 10 %
- velikost katastrálního území obce 3 %
- počet dětí navštěvujících školu zřizovanou obcí 7 %

Dalšími daňovými příjmy jsou přijaté místní a správní poplatky a poplatky spojené s životním prostředím.

Mezi **nedaňové příjmy** patří především [9]:

- příjmy z vlastního podnikání,
- příjmy z pronájmu či prodeje majetku ve vlastnictví obce,
- příjmy z obchodování s cennými papíry,
- příjmy od vlastních neziskových organizací,
- užitelské poplatky.

Kapitálové příjmy souvisí s prodejem dlouhodobého majetku, který je ve vlastnictví dané obce. [6]

Kromě výše jmenovaných zdrojů může účetní jednotka využít i jiných prostředků v podobě **cizích zdrojů**. Jde o návratné příjmy, jež bude muset obec po určité době vrátit svým věřitelům. [6]

Při nedostatku peněžních prostředků se lze obrátit na subjekty poskytující úvěry.

Obec může požádat banku či jinou instituci o úvěr, popřípadě o návratnou půjčku. Jelikož jsou úvěry spojeny s úvěrovým zatížením, je důležité zaměřit se na jeho podmínky, především dobu úvěru a výši úrokové sazby. V současné době se úrokové sazby v České republice odvíjejí od mezibankovních referenčních sazeb PRIBOR a PRIBID, vyhlášené Českou národní bankou a marží jednotlivých bank. [4]

Doba poskytnutí rozděluje úvěry do tří skupin na krátkodobé do 1 roku, střednědobé od 1 do 5 let a dlouhodobé nad 5 let. [6]

Příjemce se musí za poskytnutý úvěr zaručit, a to [6]:

- svými budoucími příjmy,
- svým majetkem,
- cennými papíry vydanými jiným subjektem.

Na financování kapitálových investic by měl být používán především dlouhodobý či střednědobý úvěr. Při půjčkách na projekty generující vlastní příjmy je důležitá reálnost propočtených výnosů, kdy jsou jimi pokryty jak provozní náklady, tak úroky a jistina. V ostatních případech je dluh splácen běžným popř. kapitálovým rozpočtem. [4,6]

Další způsob, jak získat peněžní prostředky, je emise obligací. S emisí jsou spojeny nejenom úrokové náklady, ale také ostatní náklady, především na tisk a zprostředkování, což snižuje čistý výnos.

Obce mohou využívat i jiné formy návratných půjček, jako jsou návratné finanční výpomoci ze státního rozpočtu či státního fondu, rozpočtu jiné obce, rozpočtu kraje a to bezúročně, popřípadě úročené nízkým úrokem. [6]

3 Problematika účtování dotací u příjemců dotací

Obce vedou od 1. 1. 2010 účetnictví v plném rozsahu. Řídí se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, prováděcí vyhláškou 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky a Českými účetními standardy 701 – 710 pro vybrané účetní jednotky.

Obce hospodaří nejprve na základě rozpočtového výhledu, rozpočtového provizoria a následně schváleného rozpočtu na daný rok. Rozpočet se schvaluje zpravidla jako vyrovnaný. Může být schválen také jako přebytkový, jestliže jsou některé příjmy určeny k využití v následujících letech. Rozpočet může být, spíše výjimečně, rovněž schválen jako schodkový, kdy je schodek možné hradit finančními prostředky z minulých let, kontokorentním úvěrem, zabezpečenou půjčkou, úvěrem, návratnou finanční výpomocí či prodejem finančních aktiv. Ke schválení schodkového rozpočtu nesmí dojít, pokud schodek není krytý finančními prostředky. Návrh rozpočtu musí být zveřejněn na úřední desce nejméně 15 dnů před jeho projednáním v zastupitelstvu obce. Rozpočet se sestavuje v **odvětvovém a druhovém** členění. [2,33]

Odvětvové členění se týká šesti základních skupin, paragrafů [2]:

- skupina 1 – zemědělství, lesní hospodářství a rybářství,
- skupina 2 – průmyslová a ostatní odvětví hospodářství,
- skupina 3 – služby pro obyvatelstvo,
- skupina 4 – sociální věci a politika zaměstnanosti,
- skupina 5 – bezpečnost státu a právní ochrana,
- skupina 6 – všeobecná veřejná správa a služby.

Struktura odvětvového členění se skládá ze čtyř čísel. První číslo zleva označuje skupinu, spojení prvních dvou číslic oddíl, prvních tří pododdíl a všechny čtyři čísla označují paragraf.

Druhové třídění rozpočtové skladby, položky [2]:

- třída 1 – daňové příjmy,
- třída 2 – nedaňové příjmy
- třída 3 – kapitálové příjmy,
- třída 4 – přijaté transfery,

- třída 5 – běžné výdaje,
- třída 6 – kapitálové výdaje,
- třída 8 – financování.

Druhové členění je rovněž čtyřmístné číslo, kdy první číslice zleva označuje třídu, první dvě číslice seskupení položek, tři číslice podseskupení položek a všechny čtyři označují položku.

Toto členění se projeví při účtování veškerých finančních toků, například u příjmů a výdajů běžného či úvěrového účtu.

K účtování o transferech slouží převážně **ČÚS 703 – Transfery**. V případě pořízení dlouhodobého majetku se pro účely zaznamenání příslušných účetních případů použije **ČÚS 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek**. [8]

Před samotným účtováním dotací musí účetní jednotka zpracovat svůj projekt a zažádat správce daně o poskytnutí dotace. Jestli tyto kroky nepodnikne, nevznikne nárok na dotaci a účtování se stane irelevantním.

3.1 Zpracování projektu

Zpracování projektu, ať už investičního či neinvestičního, má několik stupňů, v nichž je predikován záměr subjektu pořídit aktivum. Při žádání o investiční dotaci je v prvním stupni požadován především investiční záměr.

Projektový záměr obsahuje základní informace o daném projektu, zejména jeho cíle, zdroje financování, způsoby realizace, časový harmonogram, předpokládané výstupy, výsledky a dopady projektu.

Po zpracování přichází výběr vhodného dotačního programu a následné přizpůsobování se jeho podmínkám, jelikož se často stává, že subjekt nemusí patřit mezi oprávněné žadatele. Kritéria požadované pro získání dotace specifikují dané operační programy v rámci jednotlivých výzev. V první řadě se jedná o rozpočtové omezení, nadále omezení časové či geografické.

Vzhledem k tomu, že je většina dotačních titulů vyplácena ex-post, musí žadatel zajistit finanční zdroje pro realizaci projektu. Musí počítat s tím, že veškeré výdaje nejsou pouze uznatelné, ale ve většině případů příjemce dotace hradí rovněž výdaje

neuznatelné, takže se může stát, že ve finální části uhradí ze svých zdrojů velkou část z celkových nákladů projektu. [10,12]

Uznatelné náklady, někdy uváděny jako způsobilé výdaje, mohou být proplaceny z jednotlivých operačních programů či jiných dotačních titulů. Výdaje musí být v souladu s platnou legislativou a také v souladu s pokyny poskytovatele dotace. Dalším znakem je jejich přiměřenost, což znamená, že odpovídají obvyklým cenám v čase a prostoru. [20]

Neuznatelné náklady, uváděny také pod pojmem nezpůsobilé výdaje, si příjemce dotace hradí ze svých zdrojů a nevzniká zde nárok k proplacení z dotačních titulů. Tyto výdaje musí zahrnout do finančního plánu. [14]

Žadatel dotace musí rovněž zvážit časový harmonogram zaručující kvalitní zpracování žádosti a realizace projektu, včetně vypracovaného časového rozvrhu s dostatečnou rezervou pro případ pozdržení investice. [10]

Evropská unie poskytuje finanční projekty pro jednotlivé regiony soudržnosti, proto si žadatel musí uvědomit, zda spadá pod programem vymezenou oblast či území.

3.2 Zpracování žádosti o dotaci

Po dokončení investičního záměru se přistupuje k vlastnímu zpracování žádosti, včetně požadovaných příloh, kdy je formát jasně stanoven správcí daně. Projektová žádost bývá stěžejním dokumentem pro posouzení, zda má žadatel nárok na dotaci. Podstatné pokyny a informace bývají uvedeny v instrukcích vydanými příslušnými správcí. Instrukce jsou v mnohých případech součástí tzv. Příručky pro žadatele, jež lze nalézt v rámci podkladů pro předkládání žádosti. [10,12]

Žádost je nutno podat ve stanoveném termínu, většinou v elektronické formě prostřednictvím internetové aplikace.

Přílohy, které mohou být vyžadovány v rámci jednotlivých výzev, jsou [12]:

- Logický rámec,
- Studie proveditelnosti,
- Analýza nákladů a přínosů,
- Rozpočet projektu.

3.2.1 Logický rámec

Logický rámec je přehledný materiál, stručně charakterizující záměry projektu v souvislosti s konkrétními činnostmi a výstupy. Jasně stanovuje, čeho chce žadatel dosáhnout, jaké předpoklady musí splnit a očekávané výsledky projektu. Ve většině programů bývá povinnou přílohou a ulehčí žadateli o dotaci plánování projektu, vyplnění žádosti, realizaci či vyhodnocení projektu. [12]

3.2.2 Studie proveditelnosti

K posouzení uskutečnitelnosti a životaschopnosti projektu slouží studie proveditelnosti. Jedná se o dokument rozsahu 20 – 50 stran, popisující finanční stránku aktivit a hodnotící efektivitu vynaložených prostředků. Účelem je zhodnotit všechny alternativy a posoudit, zda je projekt realizovatelný. Studie proveditelnosti je rozdělená do samostatných kapitol, řešících jednotlivé stránky projektu. [12,19]

Osnova může vypadat následovně [19]:

Titulní stránka

1. Obsah
2. Úvodní informace
3. Stručné vyhodnocení projektu
4. Stručný popis podstaty projektu a jeho etap
5. Analýzy trhu, odhad poptávky, marketingová strategie a marketingový mix
6. Management projektu a řízení lidských zdrojů
7. Technické a technologické řešení projektu
8. Dopad projektu na životní prostředí
9. Zajištění investičního majetku
10. Řízení pracovního kapitálu
11. Finanční plán a analýza projektu
12. Hodnocení efektivity a udržitelnosti projektu
13. Harmonogram projektu
14. Závěrečné shrnující hodnocení projektu

Titulní stránka a body 1 – 2 lze považovat za formální náležitosti. Obsahují počet stran a příloh studie, základní charakteristiku, účel studie, údaje o zadavateli a zpracovateli studie.

Stručné vyhodnocení projektu mívá rozsah 1 – 2 stran a popisuje shrnutí zásadních závěrů vyplývajících ze zpracované studie.

Stručný popis podstaty projektu a jeho etap odpovídá na základní otázky týkající se názvu, smyslu a zaměření projektu. Vymezuje kdo je investorem, vlastníkem, popř. provozovatelem či jaká je velikost a lokalizace projektu.

Analýzy trhu, odhad poptávky, marketingová strategie a marketingový mix popisují všechny marketingové aspekty projektu.

Management projektu a řízení lidských zdrojů řeší problémy týkající se plánování, organizování, řízení a kontroly procesů organizačních jednotek a lidských zdrojů.

Technické a technologické řešení projektu obsahuje například zvolenou technologii, technické parametry zařízení, technická rizika či údaje o životnosti zařízení.

Dopad projektu na životní prostředí popisuje veškeré pozitivní a negativní vlivy, které vyplývají z realizace projektu v rámci jednotlivých etap.

Zajištění dlouhodobého majetku vymezuje jeho strukturu, výši investičních nákladů a amortizaci.

Finanční plán a analýza projektu souvisí s finančním vyčíslením předchozích bodů studie. Nejdříve je sestavena kalkulace nákladů a poté plán průběhu cash flow dané investice, který hodnotí jeho příjmy a výdaje.

Hodnocení efektivity a udržitelnosti projektu využívá k vyhodnocení projektu jednotlivé finanční ukazatele. Jedná se například o ukazatele čisté současné hodnoty, doby návratnosti, indexu rentability a vnitřního výnosového procenta.

Harmonogram projektu vymezuje začátek a konec jednotlivých činností a fází projektu.

Podrobné závěrečné hodnocení projektu je stěžejním bodem celé studie a mělo by sloužit jako hlavní výstup k posouzení realizovatelnosti a finanční rentability projektu. [19]

3.2.3 Analýza nákladů a přínosů

Analýza nákladů a přínosů vyhodnocuje dopad projektu jak po stránce finanční, tak po stránce společenské. Všechny náklady a výnosy jsou vyjádřeny v hotovosti a použity při výpočtu rozhodujících ukazatelů. Mezi ukazatele patří především výpočet čisté současné hodnoty, vnitřního výnosového procenta, doby návratnosti a indexu rentability. [12]

3.2.4 Rozpočet projektu

Při každé žádosti o dotaci je nezbytné přiložit rozpočet projektu. Náklady projektu jsou zde detailně specifikovány, popřípadě jsou obsaženy jednotlivé zdroje krytí. Tato příloha je dalším ze stěžejních dokumentů pro závěrečné vyúčtování. [12]

3.3 Schvalovací proces

Zpracovanou žádost je nutno odevzdat do stanoveného termínu příslušnému správci dotace. Ten pak provádí vlastní vyhodnocení dle předem stanovených kritérií. Nejprve jsou zkontrolovány formální náležitosti a je vyhodnoceno, zda je daný projekt přijatelný. Další fáze zahrnuje hodnocení dle hodnotících a bodovacích kritérií. Stěžejním kritériem pro získání dotace je dobré finanční zdraví žadatele. Projekty v rámci jednotlivých výzev mezi sebou soutěží a nejlépe hodnocené jsou doporučeny k finálnímu schválení.

Vlastní rozhodnutí o přijetí či nepřijetí žádosti je sdělováno písemnou formou a je uzavřena smlouva o financování, stanovující výši a povinnosti vyplývající ze získání dotace. [10,12]

3.4 Realizační proces

Při podpisu smlouvy se stává žadatel příjemcem dotace a je přistoupeno k samotné realizaci.

Realizace je nejdůležitějším bodem celého dotačního cyklu. V rámci ní se musí dodržovat platné postupy a pravidla stanovená pro projekty financované z veřejných rozpočtů. Lze zde například zmínit dodržování předpisů pro výběr dodavatelů, pravidel pro povinnou publicitu, zásad pro vedení a uchování dokladů či monitoring projektu. [10,12]

Hlavním úkolem příjemce dotace je dosáhnout vytyčených cílů projektu tak, jak si je zvolil sám v rámci žádosti a přitom neporušovat pravidla stanovené správcem dotace. Cíle jsou závazné a uvádí se již v žádosti jako tzv. monitorovací indikátory projektu. Příjemce vyhotovuje monitorovací zprávy dokládající plnění indikátorů projektu. [10,12]

3.5 Závěrečné vyhodnocení projektu včetně vyúčtování

Příjemce musí předložit správci dotace závěrečnou monitorovací zprávu, která obsahuje celkové shrnutí a vyúčtování projektu s tím, že je odlišnost při vyúčtování dotace ze státního rozpočtu České republiky a dotace z Evropských fondů. V prvním případě dochází k tomu, že příjemce dotace je vázán podmínkami rozhodnutí o dotaci. Také dochází k tomu, že dotace musí být ve většině případů vyúčtována do konce kalendářního roku. U dotací z Evropského fondu jsou stanoveny odlišné termíny a jako příklad lze zmínit dotaci ze SFŽP na zateplení objektu, kdy je nutné po jednom roce provozu vyhodnotit úspory energií a posoudit je s výsledky energetického auditu. Vzniká zde časový nesoulad mezi vyúčtováním a přijatou platbou, dosahující v některých případech několika let. Součástí vyúčtování bývá nadále žádost o platbu a další dokumentace stanovená příslušným správcem. Následuje kontrola projektové dokumentace a ostatních administrativních záležitostí a také fyzické stránky. Při dodržení všech podmínek přistupuje správce k proplacení platby v rámci dotace. [10,12]

Po získání poslední části dotace, pokud je dotace proplácena průběžně, či po obdržení celé částky, nastává období udržitelnosti. Podle jednotlivých programů se může toto období pohybovat obvykle v délce 5 let a u některých projektů, například urbanizace krajiny – zeleň, až 10 let. V tomto období je příjemce dotace povinen dodržovat veškeré podmínky uvedené ve smlouvě a zavazuje se o nich pravidelně informovat příslušného správce formou monitorovacích zpráv. Zjistí-li poskytovatel, že jsou porušeny či nesplněny dané podmínky, má právo požadovat vrácení celé dotace nebo její části a může být uplatněna sankce dosahující výše až 100% poskytnuté dotace. Ve chvíli proplacení dotace dochází také k jejímu vypořádání a následnému proučtování. [10,12]

3.6 Účtování o investičních dotacích

Investiční transfer může být poskytnut z prostředků státního rozpočtu nebo ze zahraničních fondů. Následující tabulka znázorňuje předpis účtování transferu ze státního rozpočtu.

Tab. 3.1 Účtování předpisu pohledávky investičního transferu z prostředků státního rozpočtu

Účetní případ	Doklad	MD	D
Předpis pohledávky investičního transferu z prostředků státního rozpočtu	VÚD	346	403

Zdroj: MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování

U prostředků ze státního rozpočtu nemusí být zaúčtován předpis na podrozvahových účtech. Využívá se například aktivní účet 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi a pasivní účet 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku. [22]

U účtování předpisu pohledávky transferu poskytovatelem se sídlem v zahraničí je situace složitější, což je zřejmé z následující tabulky.

Tab. 3.2 Účtování nároku na dotaci u poskytovatele se sídlem v zahraničí

Účetní případ	Doklad	MD	D
Evidence dlouhodobého transferu poskytnutého zahraničním subjektem	VÚD	941	999
Evidence krátkodobého transferu poskytnutého zahraničním subjektem	VÚD	939	999

Zdroj: MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování

Pokud je poskytovatel dotace subjekt se sídlem v zahraničí, je účetní jednotka povinna účtovat o podmíněné pohledávce na podrozvahových účtech, a to buď v okamžiku, kdy podala žádost o transfer nebo k okamžiku jiné skutečnosti, která je natolik určitá, že zakládá možnost poskytnutí transferu příjemci. Při účtování využívá účet 939 – Krátkodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí, popřípadě účet 941 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů

spolufinancovaných ze zahraničí oproti účtu 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům. Dohad je tvořen v CZK, a to maximálně do výše dotace stanovené ve smlouvě. Pokud je uvedená částka v jiné měně, je účetní jednotka povinna přepočíst ke dni uskutečnění účetního případu částku na koruny, a to buď kursem ČNB, popřípadě pevným kursem uvedeným ve vnitropodnikových směrnících. Vzniklé kursové rozdíly podle ČÚS 703, bod 4. 12. nejsou transferem. [3,22]

Na základě nároku na dotaci přistoupí účetní jednotka k samotné realizaci projektu. Při účtování o DM se postupuje podle pokynů v ČÚS 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek.

Tab. 3.3 Účtování pořízení dlouhodobého majetku

Účetní případ	Doklad	MD	D
Pořízení DM	FAP	042	321
Náklady na pořízení	VPD (FAP, VBÚ)	042	261 (321, 231)

Zdroj: MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování

Pro pořízení, včetně zaznamenání souvisejících nákladů vstupujících do pořizovací ceny, se použije strana MÁ DÁTI účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Souvztažný zápis na straně DAL se uvede na příslušném syntetickém účtu účtové třídy 2, 3, či 4. V případě, kdy vzniká účetní jednotce závazek, účtuje na straně DAL účtu 321 – Dodavatelé. Při hotovostní platbě se použije účet 261 – Pokladna, při bezhotovostní účet 231 – Základní běžný účet územních samosprávných celků. [3,24]

Příjemce dotace může využít pro financování investiční činnosti cizí zdroje.

Tab. 3.4 Účtování o cizích zdrojích

Účetní případ	Doklad	MD	D
Úhrada závazku z dlouhodobého úvěru	VBÚV	321	451
Úroky nevstupující do ocenění	VBÚ	562	231
Úroky vstupující do ocenění	VBÚ	042	231
Splátka úvěru	VBÚ	451	231
Přijetí dlouhodobé půjčky	VBÚ	231	452
Úhrada závazku z prostředku půjčky	VBÚ	321	231
Splátka půjčky	VBÚ	452	231

Zdroj: MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování*

Při účtování o dlouhodobém úvěru se použije pasivní účet 451 – Dlouhodobé úvěry, ale jsou využívány i krátkodobé cizí zdroje charakteru provozní úvěr anebo kontokorent. Pro přijaté návratné finanční výpomoci se používá účet 452 – Přijaté návratné finanční výpomoci dlouhodobé. Na základě ČÚS 710 v bodě 7. 1. se může účetní jednotka rozhodnout vnitřním účetním předpisem, zda náklady na zajištění financování dlouhodobého majetku, tedy i úroky, do doby zařazení majetku do užívání vstoupí do ocenění dlouhodobého majetku. Pokud úroky vstupovat nebudou, zaúčtují se na straně MÁ DÁTI syntetického účtu 562 – Úroky, se souvztažným zápisem na účtu 231 – Základní běžný účet územních samosprávných celků. [3,24]

Dlouhodobý majetek se zařazuje do užívání na základě protokolu o zařazení majetku do užívání, popřípadě na základě povolení o užívání stavby.

Tab. 3.5 Zařazení majetku do užívání

Účetní případ	Doklad	MD	D
Zařazení majetku do užívání	VÚD	022 (021)	042

Zdroj: MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování*

V okamžiku uvedení dlouhodobého majetku do užívání účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI účtu 021 – Stavby, popř. 022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí a na stranu DAL účtu 042. [3,24]

Před závěrečným vyúčtováním dotace účtuje účetní jednotka dohad dotace.

Tab. 3.6 Účtování dohadu transferu

Účetní případ	Doklad	MD	D
Tvorba dohadu ve výši předpokládaného transferu	VÚD	388	403

Zdroj: MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování

Tvorba dohadu ve výši předpokládaného transferu se zaznamenává na straně MÁ DÁTI účtu 388 – Dohadné účty aktivní, oproti účtu 403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku. Tento případ se účtuje k rozvahovému dni, popřípadě k datu zařazení majetku do užívání, a to dnem, který nastane dříve. [3,22]

V průběhu investiční akce může poskytovatel proplatit jednotlivé etapy na základě žádostí o platbu ve formě záloh.

Tab. 3.7 Účtování proplacení záloh u dotací ze zahraničí

Účetní případ	Doklad	MD	D
Žádost o platbu	VÚD	346	374
Odúčtování z podrozvahové evidence (zahraniční transfer)	VÚD	999	941
Příjem dotace	VBÚ	231	346

Zdroj: MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování

Účetní jednotka zaúčtuje žádost o platbu na účtu 346 - Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi, se souvztažným zápisem na účtu 374 – Krátkodobé přijaté zálohy na transfery, popřípadě na účtu 472 – Dlouhodobé přijaté zálohy na transfery, je-li doba mezi přijetím zálohy na bankovní účet a předpokládaným čerpáním delší než jeden rok. Následně je částka zaznačena z podrozvahové evidence jako snížení stavu účtů 999 – Vyrovnávací účet k podrozvahovým účtům a

941 – Dlouhodobé podmíněné pohledávky z nástrojů spolufinancovaných ze zahraničí. Samotný příjem dotace se účtuje na základě výpisu z bankovního účtu jako přírůstek bankovního účtu a úbytek pohledávek za vládními institucemi. [3,22]

Po ukončení realizace se přistupuje k závěrečnému vyhodnocení akce, včetně finančního vypořádání.

Tab. 3.8 Účtování finančního vypořádání

Účetní případ	Doklad	MD	D
Vyúčtování dohadné položky	VÚD	346	388
Vyúčtování zálohy na transfer	VÚD	374	346
Příjem doplatku transferu	VBÚ	231	346
Odeslání vratky nespotřebovaného transferu	VBÚ	374	231

Zdroj: MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování

Pokud je transfer vyúčtován ve stejné výši jako odhad, účet 388 je anulován a vzniklá částka se zapíše jako pohledávka za vládními institucemi na účet 346 – Pohledávky za vybranými ústředními vládními institucemi. Následně je účet 346 snížen o již přijaté zálohy. Při finančním vypořádání může účetní jednotce vzniknout rozdíl mezi vyúčtovanou a skutečně přijatou částkou. Pokud je zůstatek na účtu 346 kladný, vzniká doplatek, který je následně přijat na bankovní účet. V případě zůstatku na účtu 374, musí nadbytečnou částku vrátit příslušnému správci daně. [3,22]

V případě, že pořizovaný majetek bude uveden do užívání před datem vypořádání transferu, musí být z důvodu správného rozpouštění transferu ve věcné a časové souvislosti vytvořen dohadný účet aktivní k datu uvedení majetku do užívání. Toto vyúčtování znázorňuje následující tabulka.

Tab. 3.9 Vyúčtování v případě nepřesného odhadu transferu

Účetní případ	Doklad	MD	D
Vypořádání investičního transferu			
a) uznatelné výdaje	VÚD	346	388
b) neuznatelné výdaje	VÚD	403	388
Zúčtování korekce nepřesného odhadu přijaté dotace	VÚD	672	403

Zdroj: MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech, vlastní zpracování*

Vyúčtování tohoto transferu probíhá přes účet 388. V případě nepřesného odhadu se rozdíl účtuje na příslušné strany účtu 403 a 672 – Výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů, výše transferového podílu (viz Kap. 3.8) k majetku se tímto nemění. [3,22]

3.7 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty, zkráceně DPH, je jedna z nepřímých daní, kterou v konečném důsledku zaplatí spotřebitel. Systém nepřímého zdanění spočívá v tom, že se tato daň promítne do ceny jednotlivých statků či služeb. V České republice se řídí zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Předmětem daně se dle § 2 zákona 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty rozumí *dodání zboží či poskytování služby za úplatu v rámci uskutečňování ekonomické činnosti*.

Zákon o dani z příjmů rozlišuje **daň na vstupu** a **daň na výstupu**. Daň na vstupu vznikne, pokud plátce nakoupí zboží či službu. Daň na výstupu se vyúčtuje zákazníkovi, který jí nakonec uhradí. Daňová povinnost vzniká, pokud je daň na výstupu větší než daň na vstupu. Pokud je tomu naopak, jedná se o nadměrný odpočet. [31]

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, vymezuje tři druhy plnění. Jedná se o [3,31]:

- zdanitelné plnění,
- osvobozené plnění,
- veřejnoprávní plnění.

Zdanitelná plnění definuje zákon v § 2, odst. 2 jako *plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně*.

Osvobozená plnění se rozlišují podle toho, zda je možné uplatnit DPH na vstupu.

Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet vymezuje § 51 až § 62 zákona o dani z přidané hodnoty. Příkladem mohou být finanční činnosti, penzijní činnosti, rozhlasové a televizní vysílání, pojišťovací činnosti, sociální pomoc, provozování loterií a jiné. Toto plnění se uvádí v daňovém přiznání za období, ve kterém došlo k uskutečnění plnění nebo k datu přijetí úplaty podle toho, která skutečnost nastala dříve. [3]

Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet vymezuje § 63 až 71g ZDPH. Jedná se například o dovoz zboží, poskytnutí služby do třetí země, dodání zboží do jiného členského státu a další. Při tomto plnění si může plátce uplatňovat daň na vstupu neomezeně. [3,31]

Veřejnoprávní plnění není předmětem daně z přidané hodnoty na výstupu, a proto nelze uplatnit daň na vstupu. Pro představu lze uvést místní poplatky, ověřování podpisů, přestupky, pronájem hřbitova, pořádkové pokuty a jiné [3]

Pokud plátce používá přijaté zdanitelné plnění i pro jiné účely než v rámci své ekonomické činnosti, u kterého chce nárokovat odpočet, musí uplatnit nárok jen z části. Zákon o dani z přidané hodnoty vymezuje dva způsoby **částečného nároku na odpočet**. [3,31]

Pokud se obec rozhodne používat zdanitelné plnění jednak v rámci ekonomických činností a jednak činností veřejnoprávních, nastává nárok na odpočet v **poměrné výši**. Tento nárok na odpočet upravuje § 75 zákona o dani z přidané hodnoty. Jako příklad lze uvést pořízení tiskárny, kterou bude obec kromě své veřejnoprávní činnosti používat pro tisk dokumentů občanům za úplatu. [3]

Výše odpočtu daně v poměrné výši se vypočte jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v poměrné výši a podílu použití tohoto plnění pro ekonomické činnosti plátce. Poměrný koeficient se vypočítá jako procentní podíl zaokrouhlený na celé procento nahoru. [31]

Přijaté zdanitelné plnění používané plátcem pro ekonomické činnosti jak s nárokem na odpočet, tak osvobozené bez nároku na odpočet daně, se krátí na vstupu koeficientem vymezeným v § 76 ZDPH. Plátce uplatní nárok na odpočet pouze v **krácené výši**, odpovídající rozsahu jejich použití pro plnění s nárokem na odpočet. [3,31]

Příslušná výše odpočtu daně v krácené výši se vypočte podle zákona o DPH § 76, odst. 2, jako součin daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, u kterého má plátce nárok na odpočet daně v krácené výši, a koeficientu. Koeficient se vypočte podle § 76, odst. 3, ZDPH jako procentní podíl, v jehož:

- *čitateli je součet částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet daně uvedených v § 72 odst. 1,*
- *jmenovateli je celkový součet hodnoty v čitateli a součtu hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.*

Do součtu částek základů daně nebo hodnot plnění plátcem uskutečněných plnění se započítávají také přijaté úplaty, pokud z těchto přijatých úplat plátcí vznikla povinnost přiznat daň nebo se uskuteční plnění. Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na celé procento nahoru.

Do koeficientu se naopak nezapočítává prodej dlouhodobého majetku, pokud tento majetek plátce využíval pro své ekonomické činnosti či poskytnutí finančních služeb a převod nebo nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor, a to pouze pokud jsou doplňkovou činností plátce uskutečňovanou příležitostně. [31]

Pokud obec pronajímá plátcí daně nemovitý majetek pro účely jeho ekonomické činnosti, může se rozhodnout, zda půjde o zdanitelné plnění. Díky tomuto faktu nemusí územně samosprávné celky používat krátcí koeficient v případě, že nemají žádné osvobozené plnění bez nároku na odpočet. [3,31]

Stát, kraje a také obce se při výkonu státní správy nepovažují za osoby povinné k dani. Výjimka vzniká v případě, kdy dochází k porušování hospodářské soutěže či v případě uskutečňování činností uvedených v příloze č. 1 ZDPH. Jedná se o ekonomické činnosti, mezi které patří například dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny, přeprava, provozování prodejen pro zaměstnance či reklamní služby. [31]

Obcím vzniká podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 6 odst. 1, povinnost zaregistrovat se jako **plátce daně**, pokud jejich obrat přesáhl za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč. Pokud obec přesáhne tento limit, stává se plátcem daně podle § 6 odst. 2, od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.

Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží, za uskutečnitelná zdanitelná plnění s místem v tuzemsku. Nezapočítává se do něj prodej dlouhodobého majetku. [31]

U zdanitelného plnění se uplatňují tři sazby daně. Jedná se o [31]:

- základní sazbu daně ve výši 21%,
- sníženou sazbu daně ve výši 15%,
- druhou sníženou sazbu daně ve výši 10%, která se uplatňuje od roku 2015.

Přiřazení jednotlivých daňových sazeb jsou vymezeny v zákoně č. 235/2004, o dani z přidané hodnoty, v jednotlivých přílohách.

U většiny **zboží** se používá základní sazba daně. V případě, kdy se jedná o teplo chlad a zboží uvedené v příloze č. 3, se uplatní první snížená sazba. V příloze č. 3a je uvedeno zboží, u kterého se uplatňuje druhá snížená sazba daně.

Služby podléhající první snížené sazbě daně, vymezuje příloha č. 2 ZDPH.

Daň z přidané hodnoty nemá přímý vztah s účtováním o dotacích. Výjimkou je tzv. **dotace k ceně**, která je daňově účinná a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 36 odst. 3 písm. d), ji definuje *jako dotaci k ceně přijaté finanční prostředky poskytované ze státního rozpočtu, z rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů, z grantů přidělených podle zvláštního zákon, z rozpočtu cizího státu z rozpočtu cizího státu, z grantů Evropského společenství či dle programů obdobných, pokud je příjemci dotace stanovena povinnost poskytovat plnění se slevou z ceny a výše slevy se váže k jednotkové ceně plnění; za dotaci k ceně se nepovažuje zejména dotace k výsledku hospodaření a na pořízení dlouhodobého hmotného a dlouhodobého nehmotného majetku.*

V předchozím odstavci je stanoveno, že se nejedná o investiční či provozní dotace. U plátců daně, kteří si nárokují daňový odpočet, nesmí být DPH pokryto

investiční dotací v případě zdanitelných plnění. Toto stanovení je opodstatněné, jelikož by docházelo k dvojímu proplacení DPH z veřejných prostředků. Některé dotační programy vzniklou daňovou povinností proplácí, pokud si plátce nenárokuje odpočet daně z přidané hodnoty. Dodavatel vystaví fakturu bez DPH s přenesenou daňovou povinností. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 92a definuje režim přenesené daňové povinnosti jako povinnost plátce přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Dále stanovuje, že je plátce odpovědný za výpočet daně. [3,31]

U neplátců daně mohou dotace pokrýt i DPH, jelikož nárok na odpočet nemají a DPH tak vstupuje do pořizovací ceny majetku. V tomto případě dodavatel vystaví fakturu ve výši obsahující DPH a je povinen ji odvést finančnímu úřadu. [3,31]

Při účtování se používá syntetický účet **343 – Daň z přidané hodnoty**, na kterém se daň na vstupu zaznamená na straně kreditní a daň na výstupu na straně debetní.

Následující tabulky porovnávají účtování pro rok 2014 v účetním programu GORDIC, kdy si v prvním případě obec jako plátce daně nenárokuje odpočet daně a v druhém případě si tento nárok uplatní. Jedná se o přijatou fakturu v režimu přenesené daňové povinnosti, kdy je základ daně 100 000,-- a sazba daně 15%.

Základ daně 100 000,--, daň 15 000,-- (snížená sazba 15%)

Tab. 3.10 Účtování v programu GORDIC bez nároku na odpočet daně

SÚ	AÚ	ZJ	MD (Kč)	D (Kč)
321	0100			100 000
042		611	100 000	
343	0025	611		15 000
042			15 000	

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

V tomto případě se daň zaznamená na stranu MÁ DÁTI účtu 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek se souvztažným zápisem na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Z účtování je zřejmé, že daň vstupuje do pořizovací ceny majetku. Syntetický účet 042 se záznamovou jednotkou 611 slouží k zaúčtování základu daně v režimu přenesené daňové povinnosti, ve snížené sazbě, což se projeví v ř. 11 daňového přiznání. Analytika 0025 k syntetickému účtu 343 – Daň z přidané hodnoty

se ZJ 611, představuje DPH na výstupu a její výše se projeví v ř. 11 daňového přiznání.

V dalším případě je zaúčtován nárok na odpočet daně.

Tab. 3.11 Účtování v programu GORDIC s nárokem na odpočet daně

SÚ	AÚ	ZJ	MD	D
321	0100			100 000
042		611	100 000	
343	0025	611		15 000
343	0035	644	15 000	
734	0010	644	100 000	
734	0099			100 000

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

V tabulce je vidět, že do pořizovací ceny majetku nevstupuje výše DPH, jelikož je tato daň uplatněna na vstupu. Pro zaznamenání základu daně na vstupu pro potřeby daňového přiznání slouží syntetické účty 734 – Vnitroorganizační účetnictví – DPH, který již v rámci jednotlivých účetních případů anulován. Analytika 0035 u účtu 343 se ZJ 644, představuje daň na vstupu zaznamenanou na ř. 44 daňového přiznání.

3.8 Odpisy

V případě, kdy účetní jednotka pořizuje investiční majetek, ať už z dotací, či jiných finančních zdrojů a jeho ocenění dosáhne částky stanovené interní směrnicí nebo zákonem o daních z příjmů pro zařazení majetku do dlouhodobého, je povinna ho odepisovat. Tato povinnost vyplývá jednak ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a jednak ze zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů. Tyto zákony dělí odpisy na dvě skupiny, a to **odpisy účetní** a **daňové**. Pokud jde o odpisy účetní obce, řídí se **ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku**.

Odpis představuje peněžní částku vyjadřující opotřebení dlouhodobého majetku, ať už po morální či fyzické stránce, za určité období. Přenáší hodnotu dlouhodobého majetku do hodnoty produkce ve formě nákladů, slouží ke zjištění zůstatkové ceny majetku a představuje způsob získání peněžních prostředků na pořízení nového majetku.

Součet odpisů za jednotlivé roky užívání dlouhodobého majetku je vyjádřen pomocí **oprávek**.

3.8.1 Účetní odpisy

Obec účtuje o **odpisech účetních**, které by měly vyjadřovat skutečné opotřebení majetku. Jak bylo již zmíněno, účetní jednotka si volí způsob odpisování sama, a to na základě **odpisového plánu**, který se dodržuje po celou dobu užívání majetku. Vypočtené částky se zaokrouhlují na koruny nahoru.

Odpisy vycházejí z výše ocenění v účetnictví včetně dotace, z čehož vyplývá, že se pro účely odpisování majetek nijak nepřeceňuje. Účetní jednotka může odpisovat pouze do výše ocenění majetku zaznamenaného v účetnictví. Odpisování se zahajuje prvním dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání. [23]

Jelikož se v práci jedná o investiční majetek pořízený formou transferu, je nutné si definovat pojem **transferový podíl**, vymezený v ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, bod 3.1 e).

Transferovým podílem se rozumí podíl přijatého investičního transferu k pořizovací ceně tohoto majetku; v případě technického zhodnocení dlouhodobého majetku, který je odpisován, se k okamžiku zařazení tohoto technického zhodnocení do užívání nově stanoví transferový podíl jako podíl dosud časově nerozlišené výše přijatého investičního transferu na pořízení příslušného dlouhodobého majetku i na jeho technické zhodnocení, k pořizovací ceně zvýšené o technické zhodnocení a snížené o výši oprávek a opravných položek k tomuto majetku k okamžiku zařazení tohoto technického zhodnocení do užívání.

Pro účely odpisování se provádí kategorizace dlouhodobého majetku určující účetní odpisové skupiny podle přílohy č. 1. Pokud není dlouhodobý majetek nebo soubor dlouhodobého majetku uveden v této kategorizaci, zařadí ho účetní jednotka do skupiny podle charakteru majetku či podle srovnatelné doby jeho používání.

ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku rozlišuje tři způsoby odpisování majetku. Jedná se o způsob rovnoměrný, výkonový nebo komponentní, kdy nevylučuje ani kombinaci těchto způsobů v rámci účetní jednotky.

Při **rovnoměrném způsobu** si účetní jednotka stanoví předpokládanou dobu používání majetku, u níž zohlední například charakteristiku majetku, charakter prostředí, ve kterém bude majetek využíván, stupeň intenzity užívání, rychlost morálního zastarávání majetku a další specifické podmínky používání či jeho individuální vlastnosti.

Výkonový způsob se váže na měřitelnou jednotku, kdy se odpis určuje jako součin částky odpisu na jednotku a počtu jednotek za účetní období. Stanovené jednotky mohou být vyjádřeny například v hodinách, tunách, kusech, hektolitrech či kilometrech. Obec má povinnost vypočtu odpisů výkonovým způsobem v případě odpisování skládky, nebo pokud je vhodné tento způsob použít pro zachycení věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví.

Komponentní způsob může obec použít pro stavby, byty a nebytové prostory, nemovité kulturní památky, technické zhodnocení a pro samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Při sestavování odpisového plánu je zohledněno, že se komponenta odepisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo od souboru tohoto majetku. Majetek a oprávky se přitom účtují a vykazují jako celek. Při výměně komponenty se pak ocenění majetku upravuje tak, že se sníží o výši ocenění vyřazené komponenty a zvýší o výši ocenění nově zařazované komponenty, včetně náhradních dílů spotřebovaných na její výměnu a o náklady s ní související. [23]

Účetní odpis, jak již vyplývá z jeho názvu, zasahuje do účetnictví dané obce. Vzniká náklad, který se účtuje na syntetickém účtu **551 – Odpisy k dlouhodobému hmotnému a nehmotnému majetku** na straně MÁ DÁTI a na straně DAL účtové skupiny **07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku** v případě nehmotného majetku, či **08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku** v případě majetku hmotného. [23]

Pokud je majetek pořízen částečně či zcela z investičního transferu, je účetní jednotka povinná, současně s účtováním o odpisech, účtovat o **časovém rozlišení přijatého investičního transferu**. Částka odpisu vynásobená transferovým podílem se zaznamenává na stranu MÁ DÁTI účtu **403 – Transfery na pořízení dlouhodobého majetku** se souvztahným zápisem na stranu DAL příslušného výnosového účtu účtové skupiny **67 – Výnosy z transferů**. [23]

3.8.2 Daňové odpisy

Při odpisování dlouhodobého majetku nelze opomenout **odpisy daňové**, vstupující do daňového základu pro výpočet daně z příjmů právnických osob. Jak bylo uvedeno výše, tyto odpisy se řídí **zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů²**, který vymezuje nejen způsob odepisování, ale také definuje pojmy **hmotný a nehmotný** majetek.

Hmotný majetek je vymezen v § 26, odst. 2, tohoto zákona jako:

- a) samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,*
- b) budovy, domy a jednotky,*
- c) stavby, s výjimkou*
 - 1. provozních důlních děl,*
 - 2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,*
 - 3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,*
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,*
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40000 Kč,*
- f) jiný majetek vymezený v odstavci 3.*

Mezi jiný majetek se zařazuje například technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, s podmínkou, že nezvyšují vstupní a zůstatkovou cenu majetku.

Odpisy **nehmotného majetku** definuje § 32a, odst. 1 ZDP jako zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a jiný majetek, který je veden v účetnictví jako nehmotný majetek, při splnění určitých podmínek. Mezi tyto podmínky patří jeho ocenění vyšší než **60 000 Kč** a doba použitelnosti delší než **jeden rok**. [35]

² S ohledem na začátek odpisování technického zhodnocení v r. 2015, znění zákona z tohoto roku

Dlouhodobý majetek je zařazen do jednotlivých **odpisových skupin** uvedených v příloze č. 1 ZDP. Každé skupině je přiřazena minimální doba odepisování, z čehož vyplývá, že se majetek může odpisovat déle, avšak maximálně do výše vstupní ceny.

V zákoně o daních z příjmů jsou definovány dvě metody pro výpočet odpisů, a to odepisování **rovnoměrné** a **zrychlené**. Metodu si účetní jednotka zvolí na začátku odepisování a v průběhu jí nelze změnit.

Rovnoměrný odpis se vypočítá jako součin vstupní ceny a sazby, vydělený 100. Sazby jsou odlišné pro jednotlivé odpisové skupiny, vymezené v § 31 odst. 1 ZDP. V prvním roce je tato sazba odlišná, v dalších letech se odpisy nemění. V případě technického zhodnocení, kdy se vstupní cena o tuto částku zvýší, používá účetní jednotka zvýšenou sazbu.

Při **zrychlených odpisech** se v prvním roce odepisování stanoví odpis jako podíl vstupní ceny a koeficientu pro první rok. V dalších letech pak jako podíl dvojnásobku jeho zůstatkové ceny a rozdílu mezi přiřazeným koeficientem pro zrychlené odepisování a počtem let, po které byl již odepisován. V případě technického zhodnocení se použije koeficient pro zvýšenou vstupní cenu. Koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny jsou uvedeny v § 32, odst. 1 ZDP.

Obec není povinna daňové odpisy vypočítat, avšak může je zahrnout do nákladů v případě, že se majetek využívá pro její hospodářskou činnost, tedy činnost vedlejší.

4 Řešení dotací v podmínkách vybrané obce

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Obec Kobeřice patří mezi jednu z nejstarších obcí na Opavsku. Podle archeologických nálezů byla osídlena již v době bronzové, ale zdokumentováno je až 13. století, kdy moravský markrabí Přemysl potvrdil r. 1236 Kobeřice za majetek hrobnické komendě johanitského řádu.

Obec leží přibližně 15 kilometrů od Opavy a je součástí regionu Hlučínsko. Nalézá se v nadmořské výšce 214 m. n. m. a její přibližná rozloha je 1 715 ha.

V Kobeřicích se nachází 861 obytných budov, přibližný stav k 1. 1. 2014 činil 3 326 obyvatel. Ke vzdělávání slouží dvě mateřské školy, základní škola pro první až devátý ročník s víceúčelovým sportovním areálem a elokovaná třída Základní umělecké školy Kravaře.

Občanská vybavenost je v této obci poměrně bohatá. Obyvatelům je k dispozici široká škála obchodů a služeb. Zdravotní péče je zabezpečována praktickými i odbornými lékaři, nacházejícími se v obci. Působí zde i řada sdružení, například Sbor dobrovolných hasičů, Tělovýchovná jednota Sokol, Svaz zahrádkářů či Klub žen.

Dopravní spojení do větších měst je zabezpečováno pravidelnými autobusovými linkami, které mají v obci čtyři stanoviště. [5]

Obec Kobeřice si zvolila 15 členné zastupitelstvo, v jehož čele stojí uvolněný starosta a místostarosta. Správním orgánem je Obecní úřad Kobeřice, sídlící na ulici Slezská, který zabezpečuje činnost obce. Jedná se o stavební odbor a matriku, finanční a mzdovou účtárnu, kancelář služeb a kanceláře starosty a místostarosty. [5]

Obecní úřad Kobeřice vede účetnictví v plném rozsahu, které je ze zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů předmětem kontroly přezkumu hospodaření územně samosprávných celků. Tento přezkum provádí Krajský úřad Ostrava, na základě žádosti obce. Účetní jednotka je od 1. 5. 2009 kvartálním plátcem daně z přidané hodnoty. Pro potřeby účetnictví využívá účetní program GORDIC. [33,34]

4.2 Charakteristika dotací

Obec Kobeřice zažádala v průběhu roku 2013 o dvě dotace týkající se zateplení objektu na parcele č. 316, na ulici Mlýnská 409/2 v Kobeřicích z Operačního programu Životního prostředí, přičemž první v rámci Fondu soudržnosti a druhou v rámci Státního fondu životního prostředí. Současně požádala o dotaci na výstavbu tří podporovaných bytů. Objekt občanské vybavenosti je ve vlastnictví obce, není zatížen žádným břemenem ani omezením z jeho nakládání.

4.2.1 Dotace na zateplení objektu občanské vybavenosti

V listopadu roku 2013 zažádala obec Kobeřice o poskytnutí podpory z Operačního programu Životního prostředí v rámci Fondu soudržnosti, který spadá pod prostředky Evropské unie, na zateplení objektu občanské vybavenosti č.p. 409. Zateplení objektu spočívalo v zateplení obvodových konstrukcí a střechy a výměně otvorových výplní, které si kladlo za cíl snížení spotřeby energie zlepšením tepelně technických vlastností obvodových konstrukcí budovy a zateplení obvodového pláště budovy a střechy včetně výměny oken a vstupních dveří. Výše dotace v rámci tohoto operačního programu činila maximálně 90% z uznatelných výdajů na projekt, které jsou blíže specifikovány ve vyhlášené výzvě, přičemž 85% je z Fondu soudržnosti a 5% ze státního rozpočtu České republiky v rámci Státního fondu životního prostředí. Veškerou agendu, včetně žádostí o platbu, spravuje SFŽP. Ve většině případů výše dotace dosažená na jednotlivých projektech nedosahuje hodnoty vyšší jak 80%, pohybuje se přibližně v hodnotách kolem 65 – 75%. Rozdíl mezi celkovými realizačními výdaji na projekt a přiznanou dotací musela obec uhradit ze svých rozpočtových nebo cizích zdrojů, například bankovních úvěrů. [36]

4.2.2 Dotace na výstavbu sociálních bytů

Dotace na výstavbu tří vstupních bytů pro sociální potřeby občanů, spadá pod program Ministerstva pro místní rozvoj, v rámci opatření vlády České republiky, pod číslem 117D514000351. Maximální výše dotace pro tento typ bytů je 550 000 Kč na jednu bytovou jednotku. Částka nerozlišuje jednotlivé položky rozpočtu, ale jedná se o fixní hodnotu stanovenou na jeden vstupní byt. [36]

4.3 Realizační proces

Obec Kobeřice, která podala výše uvedené žádosti, uspěla se svými požadavky. Správci dotace tyto žádosti schválili a obec získala nárok na maximální výši dotaci na výstavbu tří bytových jednotek v částce **1 650 000 Kč** a na zateplení objektu dotaci v celkové výši **930 344 Kč**, což by pokrylo 90% způsobilých a přes 50% celkových výdajů. [36] Výši výdajů připadajících na jednotlivé dotace zobrazují následující tabulky.

Tab. 4.1 Zdroje financování zateplení objektu občanské vybavenosti

Zdroje financování	Částka v Kč	podíl na CV v %	podíl na CZV v %
Nezpůsobilé výdaje	698 856,57	40,34	-
Způsobilé výdaje	1 033 717,00	59,66	100
Dotace FS	878 659,45	50,71	85
Dotace SFŽP	51 685,00	2,98	5
Dotace celkem	930 344,45	53,70	90
Ostatní prostředky	103 372,55	5,97	10
Celkové výdaje	1 732 573,57	100	-

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

V tabulce 4.1 jsou zvýrazněny maximální částky jednotlivých dotací, podílející se na financování projektu zateplení objektu občanské vybavenosti. Dotace z Fondu soudržnosti má 85% podíl na způsobilých výdajích, což by znamenalo pokrytí 50% výdajů celkových. Menší částí se na výdajích podílí dotace ze SFŽP, která by pokryla 5% způsobilých výdajů a necelá 3% výdajů celkových.

Tab. 4.2 Zdroje financování výstavby podporovaných bytů

Zdroje financování	Částka v Kč	podíl na CV v %
Dotace MMR	1 650 000,00	20,75
Poskytnuté úvěry	6 301 293,00	79,25
Celkové výdaje	7 951 293,00	100

Zdroj: Interní doklady obce Kobeřice, vlastní zpracování

Tabulka 4.2 znázorňuje zdroje financování na výstavbu tří sociálních bytových jednotek. Je zde zvýrazněno, jakou částí se dotace z Ministerstva pro místní rozvoj podílejí na celkových výdajích projektu. V tomto případě se nerozlišují způsobilé a nezpůsobilé výdaje, jelikož se jedná o dotaci na fixní částku ve výši 550 000 Kč na jednu bytovou jednotku.

Po přijetí rozhodnutí z Ministerstva životního prostředí o schválení dotace, stejně tak v případě rozhodnutí z Ministerstva pro místní rozvoj, byla tato rozhodnutí předložena ke schválení obecnímu zastupitelství obce Kobeřice. V obou případech byla rozhodnutí obecním zastupitelstvem schválena, což je nezbytný předpoklad pro zahájení vlastní realizace projektu. [36]

Podmínky, které jsou uvedeny v rozhodnutích, je nutné ze strany příjemce dotace plnit beze zbytku, což v praxi znamená zasílat monitorovací zprávy, hlášení o finančním plnění a také vyhodnocovat termíny harmonogramu časového plnění. Proto pro tento projekt byly na základě výběrového řízení určeny technický dozor investora, bezpečnost a ochrana zdraví při práci a autorský dozor. Mimo tyto subjekty se vždy pro daný projekt, a to nejen pro tento uváděný, stanoví koordinátor projektu, který zajišťuje koordinační činnost mezi příjemcem dotace a správcí dotace, v tomto případě mezi obcí Kobeřice a výše stanovenými ministerstvy. Koordinátor je také zodpovědný za naplňování podmínek rozhodnutí dotací.

Jelikož se jedná o veřejnou zakázku, byla obec Kobeřice povinna podat výběrové řízení na dodavatele stavebních prací. Také vydala závazné pokyny pro uchazeče, například doložit požadovanou kvalifikaci. Výběrového řízení se zúčastnilo 13 uchazečů a hlavním kritériem pro výběr nejvhodnějšího, byla nabídková cena. V případě nízkých nabídkových cen byli uchazeči vyzváni k jejich opodstatnění.

Předpokládaná cena zakázky činila více než 7,9 mil. Kč bez DPH, přičemž vítěz tuto cenu snížil na necelých 5 mil. Kč. [36]

Projekt byl ukončen na základě předávacího řízení mezi zhotovitelem stavby a obcí (předávací protokol P 02). Tímto okamžikem začalo přijímací řízení před vlastním souhlasem užívání stavby, tedy její kolaudací. Tento procedurální krok má značný význam z hlediska reklamačního řízení v období záruky, která je 5 let od kolaudace stavby. [36]

Rok 2014 byl specifický v tom, že končilo první programovací období v rámci EU a bylo nutno v maximální výši účelně vyčerpat dotační prostředky do konce roku, a to nejen z Fondu soudržnosti, ale zejména z národních zdrojů, pod které v uvedeném případě spadá Státní fond životního prostředí. Vzhledem k těmto okolnostem, byly vydány mimořádné pokyny obou správců dotací o vyúčtování dotací ve stanovených termínech. Státní fond životního prostředí stanovil termín do 5. 12. 2014

a Ministerstvo pro místní rozvoj do 15. 12. 2014. V obou případech podala obec požadované účetní doklady a přehledy do stanovených termínů, čímž požadavkům správců vyhověla. [36]

V roce 2015 probíhá poslední část realizace projektu, která spočívá v závěrečném vyhodnocení pro oba správce dotací, závěrečné vyúčtování dotací, a v neposlední řadě také zřízení zástavního práva ve prospěch Ministerstva pro místní rozvoj na tři dotované bytové jednotky. Konečné termíny pro závěrečné vyhodnocení je 30. 4. 2015 v případě Ministerstva pro místní rozvoj a do 31. 5. 2015 pro Státní fond životního prostředí s tou odlišností, že efektivnost zateplovacího systému může být vyhodnocena až po novém energetickém auditu v roce 2016, tedy po topném období, kdy se vyhodnotí výše úspory. [36]

Celkové výdaje vzniklé s výstavbou bytových jednotek pro sociální potřeby občanů a zateplením objektu občanské vybavenosti, znázorňuje **příloha č. 5 a příloha č. 6**.

4.4 Daň z přidané hodnoty

Problematika daně z přidané hodnoty se v konkrétním případě, kdy je příjemce dotace obec Koberice, týká stavebních prací poskytnutých při výstavbě sociálních bytů a zateplení celého objektu, kde se tyto byty nachází. Ostatní dodavatelé nejsou plátcí daně z přidané hodnoty. [36]

Jak bylo zmíněno v předchozím textu, dotace je poskytnuta na stavební práce v již dokončené stavbě, která je ve vlastnictví obce. Z tohoto důvodu se bude příjemce dotace řídit podle § 48 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, kde je v odst. 1 stanoveno, že *první snížená sazba daně se uplatní při poskytnutí stavebních nebo montážních prací provedených na dokončené stavbě, pokud se jedná o stavbu pro bydlení nebo stavbu pro sociální bydlení*. [31,36]

Příjemce dotace se nadále musí řídit § 92e tohoto zákona, ve kterém je stanoveno, že se při poskytnutí stavebních či montážních prací použije režim přenesené daňové povinnosti. Z toho vyplývá, že dodavatel vystaví odběrateli, v tomto případě obci, fakturu bez DPH, přičemž odběratel stanovenou daň vypočítá a odvede k datu zdanitelného plnění správci daně. [31]

V této kapitole budou nastíněny dvě situace, přičemž první se bude týkat ekonomických činností osvobozených od daně z přidané hodnoty bez nároku na

odpočet a druhá, kdy půjde o ekonomickou činnost obce jak s nárokem na odpočet, tak osvobozenou bez nároku na odpočet daně.

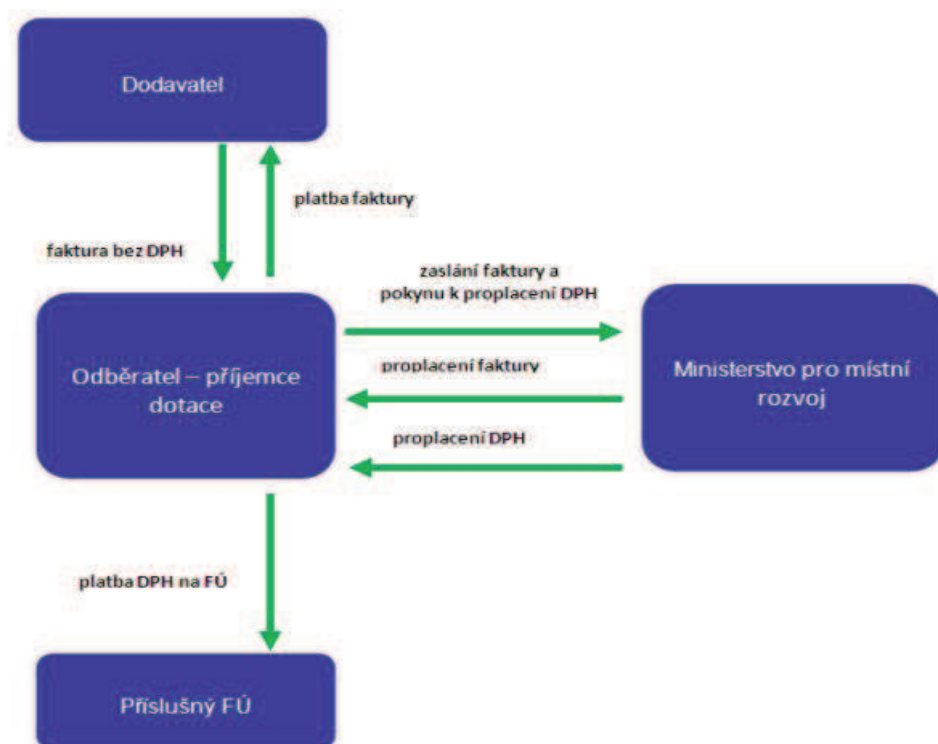
4.4.1 Daň z přidané hodnoty při osvobozeném plnění bez nároku na odpočet daně

V tomto příkladě se přijaté dotace týkají výstavby vstupních bytů pro sociální potřeby občanů a zateplení budovy, ve které se tyto byty nachází. Nájemné nemovitých věcí je podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 56a osvobozeno od daně bez nároku na odpočet.

Z tohoto důvodu si obec Kobeřice u daně z přidané hodnoty nenárokuje odpočet na vstupu, takže je příjemci částečně poskytnutá dotace i na DPH. Částečné poskytnutí dotace na DPH znamená, že je daň proplácena pouze v rámci na výstavbu vstupních bytů, poskytovanou Ministerstvem pro místní rozvoj.

Situaci proplacení daně z přidané hodnoty poskytovatelem dotace, kdy obec Kobeřice, jakožto příjemce dotace, představuje odběratele a poskytovatelem dotace je Ministerstvo pro místní rozvoj, zobrazuje následující schéma.

Obr. 4.1 Pravidla proplacení daně z přidané hodnoty v rámci dotací z Ministerstva pro místní rozvoj



Zdroj: http://www.mmr.cz/getmedia/926f71ba-1000-41c7-8e44656e/Methodiky_Platba-faktur-a-DPH_verze-26-5-2014.pdf

Obrázek 4.1 znázorňuje koloběh daně z přidané hodnoty, kdy v prvním kroku vystaví dodavatel fakturu odběrateli bez DPH a uvede sdělení „Daň odvede zákazník“, tedy obec Kobeřice, v tomto případě 1 sníženou ve výši 15% a vypočte daň, za jejíž správnost také odpovídá. Odběratel, který je zároveň příjemcem dotace, zašle dopis s identifikačními údaji akce a číslem bankovního účtu, v případě obce je to účet u ČNB, originál faktury a vyplněný pokyn k proplacení DPH Ministerstvu pro místní rozvoj, jakožto poskytovateli dotace. Ministerstvo zašle na účet příjemce částku uvedenou na faktuře a částku uvedenou v pokynu. Získané peníze použije příjemce na zaplacení faktury dodavateli a odvod daně z přidané hodnoty finančnímu úřadu, který představuje správce daně. K odvedené částce DPH přiřadí obec stejnou rozpočtovou položku a paragraf, která přísluší základu daně. [15,31]

Obec Kobeřice poslala na základě přijatých faktur od dodavatele 4 žádosti o proplacení stanovené částky na Ministerstvo pro místní rozvoj, jakožto správci dotace. Z přijatých faktur se stanovila příslušná sazba daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a následná výše daně se podle tohoto zákona vypočetla. Výše jednotlivých faktur a vypočtení daně je znázorněno v následující tabulce.

Tab. 4.3 Proplacení přijatých faktur v rámci dotace³

Žádost	Částka bez DPH	DPH (15%)	Celková částka	Dotace MMR
Žádost o platbu č. 1	92 442,02	13 866,30	106 308,32	106 308,00
Žádost o platbu č. 2	218 714,98	32 807,25	251 522,23	251 522,23
Žádost o platbu č. 3	632 539,47	94 880,92	727 420,39	727 420,00
Žádost o platbu č. 4	913 311,84	136 996,78	1 050 308,62	564 749,77
Celkem	1 857 008,31	278 551,25	2 135 559,56	1 650 000,00

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

Z tabulky 4.3 je zřejmé, že celková dotace dosáhla výše 1 650 000 Kč. Dále jsou zde vypočítány částky DPH, za jejichž výpočet je zodpovědná obec Kobeřice, jakožto plátce DPH. Jednotlivá výše DPH se vypočítala vynásobením fakturované částky, uvedené ve sloupci částka bez DPH a první sníženou sazbou daně ve výši 15%.

³ Částky jsou uvedeny v Kč

V sloupci celková částka jsou uvedeny částky včetně DPH. Jelikož se součet plateb musel rovnat celkové výši dotace schválené jejím správcem, daň z přidané hodnoty nebyla proplacena ve 4. žádosti o platbu a také tato částka byla vypočítána jako rozdíl mezi celkovou výší dotací a již proplacenou částí.

V případě dotace na zateplení postupuje při výpočtu obec stejně, s tou odlišností, že daň z přidané hodnoty je povinna obec uhradit ze svých zdrojů.

Tab. 4.4 Stavební práce při zateplení objektu občanské vybavenosti⁴

Datum	Faktura	Základ daně	DPH (15%)	Celkem
9.10. 2014	Faktura č. 1	26 626,42	3 993,96	30 620,38
7.11. 2014	Faktura č. 2	197 777,23	29 666,58	227 443,81
24.11. 2014	Faktura č. 3	64 483,66	9 672,55	74 156,21
24.11. 2014	Faktura č. 4	788 186,46	118 227,97	906 414,43
2.12. 2014	Faktura č. 5	40 000,00	6 000,00	46 000,00
2.12. 2014	Faktura č. 6	365 910,38	54 886,56	420 796,94
	Celkem	1 482 984,15	222 447,62	1 705 431,77

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

Tabulka 4.4 udává výpočet daně v přenesené daňové povinnosti, které vznikly obci Kobeřice v rámci zateplení objektu občanské vybavenosti. Jednotlivé faktury byly vystavovány dodavatelem na stavební práce v základu daně, přičemž obec v pozici odběratele tuto daň dopočítala vynásobením základu daně a příslušné sazby, tedy 15%, a odvedla správci daně v plné výši. [31]

Obec Kobeřice podává daňové přiznání za jednotlivé čtvrtletí. Jelikož jsou faktury za veškeré stavební práce vystaveny v režimu přenesené daňové povinnosti, je povinna přiznat daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Všechny práce připadaly na čtvrtý kvartál (viz Tab. 4.3), proto za toto období plátce přiznal vypočítanou daň na řádku 11, jako *režim přenesené daňové povinnosti (§ 92a) – odběratel zboží nebo příjemce služeb*.

Jak se celková vypočítaná daň za stavební práce promítla do daňových přiznání za rok 2014, znázorňuje **příloha č. 1**. Základ daně veškerých prací se projevil

⁴ Částky jsou uvedeny v Kč

v řádku 11 daňového přiznání ve výši 3 mil. Kč, což představuje podíl 65,5 % na jeho celkové výši.

V **příloze č. 1** je také znázorněn výpočet vypořádacího koeficientu pro potřeby vzorového příkladu uvedeného v **kapitole 4.4.2**. Vypořádací koeficient se počítá jako podíl, kdy v čitateli jsou sečteny částky za všechna zdaňovací období roku 2014, uvedené na řádku 1, 2 a 25, od kterých je odečtena celková výše řádku 51a a ve jmenovateli součet čitatele a řádku 50, od které se odečítá součet řádku 51b daňového přiznání⁵.

Tento příklad předpokládá, že si obec Kobeřice nenárokuje nárok na odpočet daně, což byla na jednu stranu výhoda z důvodu proplácení daně z přidané hodnoty v rámci dotace z Ministerstva pro místní rozvoj, na druhou stranu nevýhoda, jelikož vzniklou daň při stavebních pracích v souvislosti se zateplením, musela zaplatit z vlastních zdrojů.

Z tohoto důvodu je nastíněná situace, kdy si bude obec v rámci dotace na zateplení nárokovat odpočet na DPH a v rámci výstavby vstupních bytů si nárok na odpočet nárokovat nebude.

4.4.2 Daň z přidané hodnoty při částečném osvobozeném plnění bez nároku na odpočet daně

Druhá situace nastává v případě, kdy bude objekt sloužit jak k plnění s nárokem na odpočet daně tak k osvobozenému plnění bez nároku. Tento případ vznikne, pokud se obec rozhodne pronajímat část budovy plátcům daně pro účely jeho podnikání. V práci se předpokládá, že je objekt rozdělen na tři patra, z čehož jedno patro bude sloužit pro podnikatelskou činnost plátců DPH a zbylé patra pro bytové služby. V tomto případě se bude rozebírat pouze dotace na zateplení objektu, jelikož bytové prostory jsou osvobozené od daně bez nároku na odpočet na vstupu.

Obec, jakožto příjemce dotace, se může rozhodnout, zda si uplatní nárok na odpočet daně, či nikoliv. V bakalářské práci se předpokládá, že se obec pro uplatňování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty rozhodne. [31]

⁵ Výpočet přizpůsobený daňovým přiznáním obce Kobeřice pro rok 2014

Dodavatel postupuje stejně jako v předchozím případě (viz Kap. 4.4.1) a fakturu týkající se stavebních prací při zateplení budovy zašle bez DPH se sdělením, že výši daně je povinen doplnit a přiznat plátce. Příjemce dotace, tedy obec, zašle SFŽP žádost o platbu a originál faktury. Poskytovatel dotace zváží uznatelnost nákladů a tuto částku zašle na účet příjemce. Obec uhradí fakturu dodavateli z přijaté částky a DPH odvede z vlastních zdrojů.

Jelikož se jedná z části o ekonomickou činnost z části osvobozenou, musí obec tuto daň při nároku na odpočet **krátit** podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 76. K výpočtu této poměrné části, kterou si plátce může nárokovat na odpočet daně, je zapotřebí znát krátcí koeficient. Plátce DPH uplatňuje přes účetní období takzvaný zálohový koeficient, který představuje vypořádací koeficient vypočítaný v předchozím roce. Pokud tento koeficient vypočítaný nemá, použije se kvalifikovaný odhad. [31]

Obec Kobeřice vypočítala vypořádací koeficient pro rok 2013 ve výši **93%**, tudíž je povinna krátit při podání daňového přiznání daň na vstupu v této výši v jednotlivých čtvrtletích. Toto krácení se bude oproti předchozímu příkladu týkat všech stavebních prací uskutečněných při **zateplení budovy**. [36]

Tab. 4.5 Zateplení objektu občanské vybavenosti při kráceném odpočtu⁶

Datum	Faktura	Základ daně	DPH (15%)	Zálohový koeficient (93%)
9.10.2014	Faktura č. 1	26 626,42	3 993,96	3 714,39
7.11.2014	Faktura č. 2	197 777,23	29 666,58	27 589,92
24.11.2014	Faktura č. 3	64 483,66	9 672,55	8 995,47
24.11.2014	Faktura č. 4	788 186,46	118 227,97	109 952,01
2.12.2014	Faktura č. 5	40 000,00	6 000,00	5 580,00
2.12.2014	Faktura č. 6	365 910,38	54 886,56	51 044,50
	Celkem	1 482 984,15	222 447,62	206 876,29

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

Tabulka 4.5 znázorňuje výpočet daně z přidané hodnoty při kráceném nároku na odpočet daně. Dodavatel fakturuje stavební práce v základu daně, přičemž obec, jako odběratel, tuto daň dopočítá a pro potřeby daňového přiznání vykrátí zálohovým koeficientem. Výslednou částku daně z přidané hodnoty si v průběhu roku může nárokovat na odpočet ve výši 206 876 Kč, což se v daňovém přiznání promítne

⁶ Částky jsou uvedeny v Kč

jednak na řádku 11 jako základ daně a jednak na řádku 44, sloužícím pro zaznamenání nároku na odpočet daně, ve sloupci **krácený odpočet**.

Jako v předchozím případě, kdy nárok na odpočet nevznikal, je obec povinna uvést tyto skutečnosti ve čtvrtém kvartále roku 2014, tedy k datu uskutečněných zdanitelných plnění všech stavebních prací. [31,36]

Jak se promítne pronajímání jednoho podlaží plátcí DPH pro účely jeho podnikání v jednotlivých přiznáních k dani z přidané hodnoty v roce 2014, je znázorněno v **příloze č. 2**. Stejně jako v příloze č. 1, se základy daně projeví na řádku 11, ve sloupci pro čtvrtý kvartál. Jelikož v tomto případě vzniká krácený nárok na odpočet, vypočítaná daň se zapíše do stejného sloupce na řádek 46b, určený pro krácený nárok na odpočet daně celkem. Tato změna má jednak vliv na celkovou výši kráceného nároku na odpočet a jednak na řádek 52b, kde se zapisuje součin částky uvedené na řádku 46b a výše zálohového koeficientu, tedy 93%.

Ke konci roku je obec Kobeřice povinna provést vypořádání, kdy se výše odpočtu v krácené výši vynásobí vypořádacím koeficientem (viz Příloha 1). Jelikož je vypořádací koeficient podstatně nižší než koeficient zálohový, tento fakt se projeví na skutečném nároku na odpočet daně. Změna tohoto odpočtu dosahuje částky přesahující 117 tis. Kč, tudíž si obec Kobeřice může nárokovat na odpočet místo vypočtených 206 876 Kč (viz Tab. 4.4), pouze částku 96 730 Kč.

Podle § 56a, odst. 3 ZDPH se plátce může rozhodnout, že se u nájmu vybrané nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň. Pokud se obec Kobeřice rozhodne, že se uplatňovat bude, podnikatel zaplatí nájemné včetně 21% DPH.

4.5 Účtování o dotacích

Při čerpání dotací je kladen důraz na účtování, rozdělení na způsobilé a nezpůsobilé výdaje a správné použití účelových znaků. Poskytovatel dotace se mnohdy zaměřuje na veškerou dokumentaci, která s dotacemi souvisí, a v případě nedostatků poskytnuté prostředky krátí.

Obec Kobeřice je povinna podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, jakožto každá účetní jednotka, zaznamenat všechny účetní případy vzniklé v průběhu roku. V této kapitole je rozděleno účtování o dotacích podle jednotlivých akcí.

4.5.1 Účtování dotace na výstavbu bytových jednotek

Účtování dotace na výstavbu bytových jednotek je zobrazeno **v příloze č. 3**. Analytická evidence (AU) je zaúčtována v souladu s metodikou firmy GORDIC a zvolením analytiky účetní jednotkou. Do sloupců paragraf (Pa), oddíl – položka (Pol), se uvádí členění podle rozpočtové skladby (viz Kap. 3). Vybrané položky účtového rozvrhu jsou zaznamenány v **příloze č. 7**.

Účetní jednotka zavede účtování tohoto případu na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace na podrozvahovou evidenci. V **příloze č. 3** jsou uvedeny pouze stavební práce v přenesené daňové povinnosti, týkající se uznatelných nákladů. Jedná se o čtyři přijaté faktury za jednotlivé stavební práce, včetně přiznání daně z přidané hodnoty odběratelem. Uvedením záznamových jednotek dle metodiky firmy GORDIC, se tyto částky přenesou do daňového přiznání k DPH (viz Tab. 3.10). V rámci čtyř žádostí o platbu se zároveň tyto částky odúčtují z podrozvahové evidence. V příloze je uveden souhrnný příjem dotace na základě žádostí a zaslaných avíz a také úhrad dodavatelských faktur, včetně DPH. Po ukončení stavebních prací a následujícím povolení o užívání stavby⁷, je technické zhodnocení zařazeno do majetku obce. V rámci tohoto zařazení je nutné vytvořit dohadnou položku na dotaci.

Po ukončení tohoto projektu ze strany poskytovatele dotace, je proúčtována dohadná položka na dotaci a vyúčtování poskytnutých záloh.

4.5.2 Účtování dotace na zateplení

Při účtování o dotaci na zateplení se postupuje stejným způsobem jako u výstavby bytových jednotek s tím rozdílem, že dotace je poskytována od dvou subjektů. V tomto případě je uveden rozdíl v podrozvahové evidenci, kdy je dotace rozdělena na nárok z Fondu soudržnosti a ze Státního fondu životního prostředí. Rozdíl vzniká rovněž u přijetí dotace ve sloupci položka (Pol). Toto účtování je uvedeno v **příloze č. 4**. Použité účty jsou rovněž obsahem **přílohy č. 7**.

⁷ Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu

4.5.3 Účtování dotace na zateplení při kráceném nároku na odpočet

Tato kapitola navazuje na názorný příklad, kdy obec pronajímá jedno podlaží plátcí DPH pro jeho ekonomickou činnost. V následující tabulce je uveden rozdíl u stavebních prací s použitím kráceného koeficientu u daně z přidané hodnoty.

Tab. 4.6 Zaúčtování stavebních prací při kráceném odpočtu⁸

SÚ	AÚ	ZJ	MD	D
321	0100			64 483,66
042	0042	611	64 483,66	
343	0025	611		9 672,55
343	0035	644	8 995,47	
042	0042		677,08	
734	0100	644	59 969,80	
734	0100			59 969,80

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

Tabulka 4.6 znázorňuje, jak by se zaúčtovalo přijetí faktury za stavební práce ve výši 64 483,66 Kč bez DPH. Tato částka představuje základ daně, z které se nejprve vypočte část v plné výši a zapíše na kreditní stranu účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Jelikož zde vzniká nárok na odpočet DPH pouze v krácené výši, tato skutečnost se dopočte (viz Tab. 4.4) a zaznamená na debetní stranu stejného účtu, tentokrát se záznamovou jednotkou 644, která zaručí, že se výše kráceného odpočtu zapíše do řádku 44 daňového přiznání. Rozdíl mezi plnou výší daně z přidané hodnoty a krácenou výší vstupuje do pořizovací ceny majetku, tudíž se musí připočíst na aktivní stranu účtu 042. Účetní jednotka používá pomocný účet 734, na který se zaznamenává výše základu daně kráceného koeficientem a tato částka se taktéž zapíše do daňového přiznání na řádek 44.

4.6 Odpisování majetku

Stavební práce týkající se zateplení objektu občanské vybavenosti a výstavby 3 vstupních bytů pro sociální potřeby občanů jsou považovány za **technické zhodnocení** budovy nacházející se na ulici Mlýnské v Kobeřicích. Před tímto technickým zhodnocením, činila pořizovací, tedy vstupní, cena majetku **1 584 283 Kč**. Zůstatková cena k 31. 11. 2014, tedy před zařazením technického

⁸ Částky jsou uvedeny v Kč

zhodnocení do účetnictví, činila **971 861 Kč**. Odečtením zůstatkové ceny od vstupní ceny se získá výše opravek, jež činí **612 422 Kč**. Podle **odpisového plánu** obce Koberice je tento majetek zařazen do **VII odpisové skupiny** a doba odepisování stanovena na **80 let**. Obec účtuje o odpisech měsíčně, rovnoměrným způsobem. [36]

V práci budou nastíněny dva případy, kdy v prvním bude daň z přidané hodnoty vstupovat do pořizovací ceny majetku a v druhém případě do této ceny vstupovat nebude (viz Kap. 4.4).

4.6.1 Odpisování majetku při technickém zhodnocení zahrnujícím daň z přidané hodnoty

Podle ČÚS 708 navyšuje provedené technické zhodnocení na budově vstupní cenu majetku. V tomto případě je vstupní cena zvyšována také o částku DPH, jelikož si jí účetní jednotka nenárokovala na odpočet (viz Kap. 4.4.1).

Důsledkem bylo navýšení vstupní ceny majetku o částku technického zhodnocení ve výši **6 498 699 Kč**, tedy na částku **8 082 982 Kč**. Kromě vstupní ceny, byla účetní jednotka povinna zvýšit také dobu odpisování podle znaleckého odhadu na **120 let**.

Pro výpočet **účetních odpisů** je stanovena metoda rovnoměrného odpisování, kdy se účetní odpis stanoví jako poměr vstupní ceny majetku a počtu let, na který je majetek odepisován.

Při odpisování majetku financovaného částečně, či v plné výši z transferu, nesmí účetní jednotka zapomenout na zaúčtování časového rozlišení přijatého investičního transferu, ke kterému slouží **transferový podíl** (viz Kap. 3.8).

Ten se v konkrétním případě vypočte jako podíl přijatého investičního transferu a součtu pořizovací ceny a technického zhodnocení, od které se odečte výše opravek. Podíl se vyjadřuje v procentech, proto se vypočítané číslo vynásobí 100. Vzorec vypadá následovně:

$$\text{Transferový podíl}^9 = (\text{Přijatá investiční dotace} \div (\text{pořizovací cena} + \text{technické zhodnocení} - \text{oprávky})) \cdot 100 \quad (4.1)$$

Po dosazení konkrétních čísel do tohoto vzorce, vznikne následující rovnice:

⁹ Zdroj: ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku

Transferový podíl = $((1\,650\,000\text{ Kč} + 816\,778\text{ Kč}) \div (1\,584\,283\text{ Kč} + 6\,498\,699\text{ Kč} - 612\,422\text{ Kč})) \cdot 100 = \mathbf{33\%}$

Transferový podíl byl vypočítán ve výši **33%**

Jelikož je vstupní cena ve výši **8 082 982 Kč** a doba odpisování je stanovena na **120 let**, vypočte se roční odpis jako podíl těchto čísel, zaokrouhlený na Kč nahoru. (viz Kap. 3.8)

Roční odpis = $8\,082\,982\text{ Kč} \div 120 = \mathbf{67\,358\text{ Kč}}$

Obec Kobeřice účtuje o účetních odpisech každý měsíc, proto je výsledné číslo ročního odpisu logicky vyděleno počtem měsíců.

Měsíční odpis = $67\,358\text{ Kč} \div 12 = \mathbf{5\,613\text{ Kč}}$

Pro výpočet časového rozlišení dotace se stanovený měsíční odpis vynásobí výší vypočteného transferového podílu.

Časové rozlišení dotace = $5\,613\text{ Kč} \cdot 33\% = \mathbf{1\,852,29\text{ Kč}}$

Účtování měsíčních odpisů a časového rozlišení dotace znázorňuje následující tabulka.

Tab. 4.7 Zaúčtování odpisů a časového rozlišení dotace¹⁰

Účetní případ	SÚ	AÚ	MD	D
měsíční odpis	551	0399	5 613	
	081	0100		5 613
časové rozlišení dotace	403	0314	1 852,29	
	672	0799		1 852,29

Zdroj: ČÚS 708 – Odpisování dlouhodobého majetku, vlastní zpracování

Z tabulky 4.7 vyplývá, že se vypočtená částka měsíčního odpisu se zaúčtuje na nákladový účet 551 – Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na stranu MÁ DÁTI a účet 081 – Oprávky ke stavbám na stranu DAL. Stanovená částka jednak sníží zůstatkovou cenu stavby a jednak zvýší náklady.

Stanovení časového rozlišení dotace a zaúčtování na stranu MÁ DÁTI účtu 403 a na stranu DAL účtu 672, slouží k postupnému rozpuštění přijaté dotace do výnosů obce. Konkrétní názvy účtů s přihlédnutím na analytickou evidenci a členění dle rozpočtové skladby, jsou zaznamenány v **příloze č. 7**.

¹⁰ Částky jsou uvedeny v Kč

4.6.2 Odpisování majetku při uplatnění krátkého koeficientu

Druhý případ nastává tehdy, kdy účetní jednotka nezahrnuje výši DPH do vstupní ceny. Tato situace vzniká při uplatnění nároku na odpočet v plné výši.

V této bakalářské práci však účetní jednotka plný nárok na odpočet neuplatňuje a daň na vstupu je u stavebních prací na zateplení objektu krácena koeficientem (viz Kap. 4.4.2). U ostatních dodavatelů se předpokládá, že jsou neplátcí DPH.

Částka vstupující do technického zhodnocení u objektu občanské vybavenosti je uvedena v následující tabulce.

Tab. 4.8 Výpočet vstupní ceny stavebních prací při krátkém koeficientu

Základ daně	DPH (15%)	Zálohový koeficient (93%)	Rozdíl	Vstupní cena
26 626,42	3 993,96	3 714,39	279,57	26 905,99
197 777,23	29 666,58	27 589,92	2 076,66	199 853,89
64 483,66	9 672,55	8 995,47	677,08	65 160,74
788 186,46	118 227,97	109 952,01	8 275,96	796 462,42
40 000,00	6 000,00	5 580,00	420,00	40 420,00
365 910,38	54 886,56	51 044,50	3 842,06	369 752,44
1 482 984,15	222 447,62	206 876,29	15 571,33	1 498 555,48

Zdroj: Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice, vlastní zpracování

V tabulce 4.8 je uveden výpočet částky vstupující do technického zhodnocení jako součet základu daně stavebních prací a rozdílu mezi plnou výší DPH a zálohovým koeficientem.

V porovnání s předchozím případem (viz Kap. 4.6.1) je zřejmé, že se změní jak výše technického zhodnocení, tak výše odpisů a transferového podílu.

Technické zhodnocení se sníží o celkovou výši rozdílu (viz Tab. 4.8), tedy o **15 571 Kč**. Výsledná částka činí **6 483 128 Kč**.

Jak je uvedeno výše, technické zhodnocení má vliv na transferový podíl, který je vypočítán následovně:

Transferový podíl = $((1\,650\,000\text{ Kč} + 816\,778\text{ Kč}) \div (1\,584\,283\text{ Kč} + 6\,483\,128\text{ Kč} - 612\,422\text{ Kč})) \cdot 100 = \mathbf{33,01\%}$

Důsledkem použití krátkého koeficientu vznikla nepatrná změna transferového podílu o **0,01%**.

V této kapitole se sníží také výše odpisu, jelikož je částka vstupní ceny činí **8 067 411 Kč**. Výpočet odpisu vypadá následovně:

$$\text{Roční odpis} = 8\,067\,411 \div 120 = \mathbf{67\,229\,Kč}$$

$$\text{Měsíční odpis} = 67\,229 \div 12 = \mathbf{5\,603\,Kč}$$

Z výpočtů je zřejmé, že vznikl jen nepatrný rozdíl mezi tímto a předchozím případem (viz Kap. 4.6.1). Výše časového rozlišení je vypočítána takto:

$$\text{Časové rozlišení dotace} = 5\,603\,Kč \cdot 33,01\% = \mathbf{1\,849,55\,Kč}$$

Časové rozlišení dotace s uplatněním kráticího koeficientu se změnilo přibližně o 3 Kč měsíčně. Rovněž tato výše je nepatrná.

Použití kráticího koeficientu nemá vliv na změnu zaúčtování měsíčních odpisů a časového rozlišení transferů, uvedených v Kap. 4.6.1. Mění se pouze jejich finanční hodnota.

5 Závěr

Problematika dotací je v současnosti jedno z aktuálních témat, kterým se zabývá mnoho ekonomů. Nelze se naprosto shodnout, zda je zasahování do ekonomiky státu pozitivní, či jí brání v růstu.

Z hlediska hospodaření obcí je to jeden ze způsobů získání potřebných peněžních prostředků zabezpečující jejich chod. Dnešní doba sice umožňuje čerpat tyto prostředky jak ze Státního rozpočtu, tak z rozpočtů Evropské unie, ale v mnohých případech je pro obce jednodušší si peněžní prostředky zajistit jinou cestou. Z důvodu přílišné byrokracie jednotlivých subjektů poskytujících dotace, je pro samotné účetní jednotky mnohdy složité pouhé zpracování žádosti, tak aby vyhovoval podmínkám správců dotace. Proto většina obcí zajistí tuto službu dodavatelsky prostřednictvím různých agentur, což se jim značně prodraží. Na základě těchto skutečností je nanejvýš nutné, aby správci dotace vydali jednotný pokyn pro zpracování všech podkladů, které jsou součástí žádosti o dotace.

Nadále by bylo přínosné vytvořit organizace služeb spadající pod státní správu, které budou výlučně zaměřeny na poradenskou činnost, zejména pak na zpracování konkrétních žádostí pro jednotlivé obce či města v rámci regionů. Tato opatření by měla pomoci nejen k lepší komunikaci mezi žadatelem a subjektem poskytujícím dotaci, ale také by došlo k úspoře finančních prostředků.

Další problém nastává při proplácení dotací metodou ex-post, čímž dochází k časovému nesouladu mezi příjmy a výdaji obce a v mnoha případech jsou navýšené výdaje. Účetní jednotka si musí zajistit předběžné financování projektu z vlastních prostředků, popřípadě úvěrem či půjčkou, kdy se celkové její výdaje zvýší důsledkem úroků a poplatků z úvěrů. Ideální by bylo, aby k tomuto jevu vůbec nedocházelo, což se dá zajistit průběžným systémem financování, a to maximálně do 60 dnů od podání žádosti o platbu a doložení všech potřebných dokladů.

Zároveň není jisté, zda poskytovatel dotace vyhodnotí náklady související s projektem jako uznatelné.

Pokud se obec i přes tyto problémy rozhodne pro čerpání dotací, je nutno počítat s náročnou administrativou a komplikacemi v oblasti účetnictví, kdy je možné vést správně účetnictví jednotlivých akcí jako celek, bez rozdělení na uznatelné a

neuznatelné náklady. To je zřejmé zejména při financování akcí v rámci víceletého období, kdy s uzavřením účetního roku již nelze jednotlivé případy přeúčtovat.

Od začátku období 2006, kdy začalo čerpání prostředků z fondů Evropské unie, se celý systém přípravy, zpracování podkladů, financování schválených projektů a spojená administrativa, stávají pro příjemce složitějšími. V řešeném příkladu, v němž obec čerpá tři účelové dotace, dochází k náročným účetním operacím a vzhledem k tomuto faktu nejsou vyloučena i některá možná neúmyslná pochybení při zaúčtování na příslušné syntetické a analytické účty.

Po ukončení financování projektu, jeho závěrečného vyúčtování a vyhodnocení, nastává období udržitelnosti projektu, kdy se na danou obec zaměří kontrolní orgány státní správy, a to nejen ze strany správce dotace, ale zejména finanční správy. Na základě zkušeností i z jiných realizovaných projektů se finanční úřady nezaměří na podstatu a účelovost projektu, jeho ekonomický přínos a zlepšení podmínek v dané obci, ale zaměřují se výlučně na oblast transferů. V mnoha případech bývá výsledkem nález špatně zaúčtovaných položek, což má v lepším případě za následek penále nebo sankce. V těch horších případech se může jednat i o vratky celých dotací.

Doporučuje se, aby vzhledem k objemu dotací a problematice stávajícího systému byla na finančních úřadech založena oddělení, která se budou speciálně zabývat kontrolní činností dotací, ale to za předpokladu, že pracovníci tohoto útvaru budou mít odbornou způsobilost a perfektní znalost zákonů a systému finančních toků a vezmou v potaz nejen finanční a administrativní stránku projektu, ale také ekonomický přínos a účelovost daného projektu.

Další problém se týká subjektů, jež jsou plátcí daně z přidané hodnoty. V tomto případě vzniká účetní jednotce otázka, zda může být tato daň považována za uznatelný náklad. V některých případech nastává jiná možnost, a to uplatnění nároku na odpočet. V druhé situaci ovšem nemůže účetní jednotka daň z přidané hodnoty mezi uznatelné náklady zahrnout.

Praktická část této bakalářské práce je zaměřena nejen na popis průběhu čerpání dotací na zateplení objektu a výstavby tří vstupních bytů, ale také se důkladněji zabývá oblastí účetnictví a daně z přidané hodnoty.

V práci jsou nastíněny dva rozdílné případy, lišící se v uplatňování odpočtu DPH. Je zřejmé, že při bytové výstavbě, kdy nájemníci nejsou plátcí daně, je daň osvobozena a může být uznatelným nákladem propláceným poskytovatelem dotace.

V případě zateplení objektu občanské vybavenosti mohla obec zvážit pronájem jednoho podlaží plátcí daně k jeho ekonomické činnosti. Tím pádem mohla využít u nákladů podléhajících dani z přidané hodnoty krácený nárok na odpočet. Zároveň se mohla rozhodnout, zda nájem tohoto plátce bude osvobozen od DPH či podléhat základní sazbě daně. Jak si lze všimnout v praktické části práce, tento výpočet je poměrně složitý a většina obcí by pravděpodobně využilo pomoci daňového poradce, což by se projevilo, zejména u menších obcí, na jejich výdajích.

Po nastínění vzniklých situací je zřejmé, že by se obci Kobeřice u projektu nevyplatilo nárokovat daň na vstupu, převážně z důvodu krácení tohoto nároku. Jiná situace by nastala, kdyby se technické zhodnocení týkalo budovy sloužící k ekonomické činnosti, u které se dá daň z přidané hodnoty nárokovat na odpočet v plné výši. Obec by tohoto nároku dosáhla, pokud by pronajímala celou budovu plátcům DPH pro jejich ekonomickou činnost. V tomto případě je více než přijatelné si nárok na odpočet uplatnit a také, v závislosti na výši nájemného a dalších faktorů, zvážit zdanění tohoto nájemného.

Poslední část bakalářské práce je zaměřena na výpočet účetních odpisů ovlivňujících hospodářský výsledek obce. Z porovnání vypočtených příkladů v předchozí kapitole, kdy se mění vstupní cena majetku v závislosti na uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu, vyplývá, že jsou tyto změny pohybujících se v řádech korun zanedbatelné. Při odpisování majetku pořízeného z transferu, musí účetní jednotka myslet na jeho časové rozlišení, kdy je přijatý transfer postupně rozpouštěn do výnosů.

O samotném přínosu výpočtu výsledku hospodaření se dá pouze spekulovat, jelikož je pouhým doplňkovým údajem pro vyhodnocení finanční pozice obce. Tato spekulace vyplývá mimo jiné z toho, že obce, na rozdíl od právnických osob založených pro účely podnikání, vypočítanou daň z příjmů právnických osob pouze proúčtují, jelikož je jejich 100% příjmem.

Jiná situace by nastala, pokud by Ministerstvo financí podalo návrh na odvádění daně z příjmů u obcí a tento návrh byl schválen. V tomto případě by se význam

výpočtu výsledku hospodaření zvýšil a bylo by vhodné zaměřit se nejen na jeho výpočet, ale také na daňovou optimalizaci, kdy je možné využít odpisy daňové.

Z výše uvedených důvodů je zřejmé, že financování projektu z transferů sebou přináší mnoho negativních jevů, vznikajících jak v jednotlivých fázích dotačního procesu, tak v oblasti účetní a daňové. Na rozdíl od podnikatelů, je u obcí kladen větší tlak na administrativu a striktní dodržování zákonů, jelikož jde o veřejnoprávní subjekt. Proto je doporučeno obcím žádat o dotace v řádu milionů Kč, kdy se čerpání finančních těchto prostředků stane výhodnější než zabezpečení peněžních prostředků z jiných zdrojů.

Seznam použité literatury

Publikace

- [1] ČERNOHORSKÝ, Jan a Petr TEPLÝ. *Základy financí*. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3669-3.
- [2] LORENC, Jiří a Jana KAŠPÁRKOVÁ. *Rozpočtová skladba a účetnictví 2013: pro územní samosprávné celky*. Polešovice: M Lordy, 2013. ISBN 978-80-260-4276-1.
- [3] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu: aplikace v příkladech*. Praha: Grada, 2012, 632 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
- [4] OTRUSINOVÁ, Milana a Dana KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních účetních jednotek po novele zákona o účetnictví*. Praha: C. H. Beck, 2011. ISBN 978-80-7400-342-4.
- [5] PLAČEK, Vilém a Magda PLAČKOVÁ. *KOBEŘICE 1236-2014*. Kobeřice - Háj ve Slezsku: M A J - Tiskárna s.r.o., 2014. ISBN 978-80-86458-41-0.
- [6] PROVAZNÍKOVÁ, Romana a Olga SEDLÁČKOVÁ. *Financování měst, obcí a regionů: teorie a praxe*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-2789-9.
- [7] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Turnov: Acha obec účtuje, 2012. ISBN 978-80-260-2780-5.
- [8] SVOBODOVÁ, Jaroslava. *Účtová osnova, české účetní standardy: pro některé vybrané účetní jednotky: 314 postupů účtování*. 11. vyd. Olomouc: Anag, 2014. 608 s. ISBN 978-80-7263-864-2.
- [9] TOMÁNEK, P. *Veřejné finance A*. Ostrava: VŠB – TUO. 2014

Elektronické dokumenty

- [10] CzechTrade. *Jak na dotaci z fondů EU?* [online]. [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/jak-na-dotaci-z-fondu-eu-3639.html>
- [11] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Informace o фондах EU*. [online]. [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: <https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Informace-o-fondech-EU>.
- [12] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Jak na projekt*. [online]. [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: <http://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Jak-na-projekt>
- [13] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Platba faktur a DPH - finanční toky po novelizaci zákona 235/2004 s účinností od 1. ledna 2012 pro účely proplácení dotací ze SR na stavební práce v režimu přenesené daňové povinnosti (§ 92 e)*.

[online]. [cit. 2015-12-15]. Dostupné z: https://mmr.cz/getmedia/926f71ba-1000-41c7-8e44-539f0686a56e/Metodiky_Platba-faktur-a-DPH_verze-26-5-2014.pdf

[14] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Nezpůsobilé výdaje (neuznatelné náklady)*. [online]. [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: [http://strukturalni-fondy.cz/cs/Informace-a-dokumenty/slovník-pojmu/N/Nezpusobile-vydaje-\(neuznatelne-naklady\)](http://strukturalni-fondy.cz/cs/Informace-a-dokumenty/slovník-pojmu/N/Nezpusobile-vydaje-(neuznatelne-naklady))

[15] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Programové období 2004 – 2006*. [online]. [cit. 2015-01-07]. Dostupné z: <http://strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programy-2004-2006>

[16] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Programové období 2007 – 2013*. [online]. [cit. 2015-02-09]. Dostupné z: <https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Programove-obdobi-2007-2013>

[17] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Programové období 2014 – 2020*. [online]. [cit. 2015-02-09]. Dostupné z: <http://strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/2014-2020>

[18] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Regiony regionální politiky EU*. [online]. [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: <https://www.strukturalni-fondy.cz/cs/Fondy-EU/Informace-o-fondech-EU/Regiony-regionalni-politiky-EU>

[19] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Studie proveditelnosti (Feasibility Study)*. [online]. [cit. 2015-12-01]. Dostupné z: <http://strukturalni-fondy.cz/getmedia/c4772855-8ffc-4036-97fc-2d7caa1ad86e/1136372156-zpracov-n-studie-proveditelnosti>

[20] MINISTERSTVO PRO MÍSTNÍ ROZVOJ ČR. *Způsobilé výdaje (uznatelné náklady)*. [online]. [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: [http://strukturalni-fondy.cz/cs/Informace-a-dokumenty/slovník-pojmu/Z/Zpusobile-vydaje-\(uznatelne-naklady\)](http://strukturalni-fondy.cz/cs/Informace-a-dokumenty/slovník-pojmu/Z/Zpusobile-vydaje-(uznatelne-naklady))

[21] ÚŘAD PRO OCHRANU HOSPODÁŘSKÉ SOUTĚŽE. *Definiční znaky veřejné podpory*. [online]. [cit. 2015-12-05]. Dostupné z: <http://www.uohs.cz/cs/verejna-podpora/definicni-znaky-verejne-podpory.html>

Právní předpisy

[22] Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 703 – Transfery

[23] Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku

[24] Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek

[25] Prováděcí vyhláška č. 410/2009. Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky

- [26] Předpis č. 323/2002 Sb., Vyhláška Ministerstva financí o rozpočtové skladbě
- [27] Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, v platném znění.
- [28] Zákon č. 128/2000 Sb., o obcích
- [29] Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích
- [30] Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v platném znění
- [31] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- [32] Zákon č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům
- [33] Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
- [34] Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkouvání hospodaření územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů
- [35] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Ostatní zdroje

- [36] Interní směrnice a dokumenty obce Kobeřice

Seznam zkratek

AÚ	Analytický účet
CV	Celkové výdaje
CZK	Česká koruna
CZV	Celkové způsobilé výdaje
ČNB	Česká národní banka
ČÚS	Český účetní standard
CV	Celkové výdaje
CZV	Celkové způsobilé výdaje
D	DAL
DM	Dlouhodobý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
FAP	Faktura přijatá
FS	Fond soudržnosti
EU	Evropská unie
MD	MÁ DÁTI
MMR	Ministerstvo pro místní rozvoj
NUTS	Nomenclature des Unites Territoriales Statistiques
OdPa	Oddíl, paragraf
OP	Operační program
PRIBID	Prag Interbank Bid Rate
PRIBOR	Prag Interbank Offered Rate
Pol	Položka
ROP	Regionální operační program
SFŽP	Státní fond životního prostředí
SU	Syntetický účet
VBÚ	Výpis z bankovního účtu
VBÚV	Výpis z bankovního úvěru
VPD	Výdajový pokladní doklad
VÚD	Vnitřní účetní doklad
ZDP	Zákon o daních z příjmů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
ZJ	Záznamová jednotka

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2015

Kateřina Kocová

jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

- Příloha č. 1 Výpočet nároku na odpočet daně pro rok 2014 při osvobozeném plnění
- Příloha č. 2 Výpočet nároku na odpočet daně pro rok 2014 při částečném nároku na odpočet
- Příloha č. 3 Zaúčtování účetních případů souvisejících s přijetím dotace na výstavbu bytů
- Příloha č. 4 Zaúčtování účetních případů souvisejících s přijetím dotace na zateplení objektu občanské vybavenosti
- Příloha č. 5 Výdaje na výstavbu 3 vstupních bytů v objektu občanské vybavenosti
- Příloha č. 6 Výdaje na zateplení objektu občanské vybavenosti
- Příloha č. 7 Vybrané účty obce Kobeřice